

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Nathalia Paiva Bueno

**O USO SELETIVO DE ESFORÇOS NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO
FISCAL – DESDOBRAMENTOS DAS SUSPENSÕES E MITIGAÇÃO DO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO PROCESSO**

Porto Alegre

2020

Nathalia Paiva Bueno

**O USO SELETIVO DE ESFORÇOS NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO
FISCAL – DESDOBRAMENTOS DAS SUSPENSÕES E MITIGAÇÃO DO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO PROCESSO**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho do Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: prof. Arthur Ferreira Neto

Porto Alegre

2020

CIP - Catalogação na Publicação

Bueno, Nathalia Paiva
O uso seletivo de esforços na condução da execução fiscal, desdobramentos das suspensões e mitigação do princípio da isonomia no processo / Nathalia Paiva Bueno. -- 2020.
76 f.
Orientador: Arthur Ferreira Neto.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, BR-RS, 2020.

1. Isonomia. 2. Execução Fiscal. 3. Pequenos devedores fiscais. 4. Grandes devedores fiscais. I. Neto, Arthur Ferreira, orient. II. Título.

Nathalia Paiva Bueno

**O USO SELETIVO DE ESFORÇOS NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO
FISCAL – DESDOBRAMENTOS DAS SUSPENSÕES E MITIGAÇÃO DO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO PROCESSO**

Monografia apresentada como requisito
parcial para obtenção de grau de
bacharel em Ciências Jurídicas e
Sociais pela Universidade Federal do
Rio Grande do Sul.

Aprovada em 23 de novembro de 2020

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Arthur Ferreira Neto (Orientador)

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Andrei Pitten Velloso

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Igor Danilevicz

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

AGRADECIMENTOS

Minha trajetória acadêmica tem sido marcada pela rica troca de experiências entre professores comprometidos e colegas igualmente engajados, providos por vezes de opiniões embora diversas, sempre enriquecedoras, pois advindas de inquietações e esforços comuns. Nesse sentido, a presente monografia é antes a celebração do aprendizado e a consolidação de uma etapa vencida que teve por alicerce os investimentos de tantos acadêmicos que moldaram antes o caminho que hoje percorro, do que o resultado de qualquer esforço pessoal isolado. Desse modo, tenho muito a agradecer àqueles que tornaram senão possível, certamente mais proveitosa e satisfatória minha experiência de formação universitária.

Agradeço primeiro e principalmente à minha família, em especial aos meus pais, Marcia Bobsin e Marcelo Bueno, que nesses últimos seis meses tanto vibraram comigo à superação dos momentos de incertezas, celebrando vividamente a concretização de cada ideia, o avanço de cada página e as pequenas vitórias diárias que só a persistente e constante dedicação permitem. Em seguida, agradeço aos meus estimados amigos que, entusiasmados e solícitos, costumeiramente apostaram em minhas provocações, aderindo e fomentando meus dilemas, compartilhando anseios e sempre brindando a cada conquista desde quando eram apenas meros deslumbres a serem ainda melhor desenvolvidos. Agradeço aos Procuradores da Fazenda Nacional com quem tive o privilégio de conviver e de aprender durante um ano e meio como estagiária, e que me despertaram a curiosidade sobre a prática tributária, sobre noções de dever, de justiça, e de comprometimento com a lei e com o bem comum.

Agradeço, ainda, ao meu orientador, professor Arthur, pela confiança em minhas ideias, pelo constante estímulo e por toda a liberdade de divagação que sempre me proporcionou, me permitindo desfrutar dos riscos e das recompensas que a atividade acadêmica tanto permite e, afinal, potencializa. E, finalmente, agradeço à própria Universidade Federal do Rio Grande do Sul, instituição que me permitiu crescer, amadurecer e arriscar transformar ideias em projetos, e projetos em sonhos e em realidade.

RESUMO

A presente monografia objetiva compreender a aplicação do princípio da isonomia em sede de execução fiscal, analisando o tratamento dado pelo Estado-juiz e pelo Estado-credor a pequenos e grandes devedores tributários. Destarte, por meio de ensaios teóricos, da comparação qualitativa de precedentes dos tribunais, bem como pelo exame hierárquico das normas cabíveis às situações apresentadas no mundo dos fatos, visa-se apontar predominâncias nas decisões valorativas dos tribunais, percebendo-se, desse modo, se o valor do crédito buscado tem a capacidade de influenciar no modo como tramita a respectiva execução, e se essa diferenciação de tratamento representaria aderência aos pressupostos de igualdade de todos perante a lei. Adere-se como fundamento teórico do trabalho a Constituição Federal/88, o Código Tributário Nacional, a Lei nº 10.522 e a Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda. A conclusão obtida segue a lógica já esperada quanto ao uso seletivo da atenção prestada pelo poder público: apropria-se de estratégias focadas na viabilidade pelo cálculo de custo-benefício quando se lida com gastos à persecução de pequenos devedores, mas ainda não se assume uma postura suficientemente proporcional e correspondente quando se trata dos grandes devedores fiscais.

Palavras-chave: Isonomia. Execução fiscal. Pequenos devedores fiscais. Grandes devedores fiscais.

ABSTRACT

This undergraduate dissertation intends to comprehend the application of the isonomy principle within the scope of the fiscal execution by analysing the treatment given from the State both as a Judge and as a Charger towards small and big indebted taxpayers. Thus, through theoretical essays, quality comparison of Courts precedents, as well as the hierarchical exam of the most suitable norms to each situation presented in the concrete world, it's aimed to understand the tendency behavior of the valorative decisions exposed in Courts, indicating if the amount of the public credits intended has the ability to influence in the way of how the execution moves and if eventual distinguish among those credits actually means the assumption of the proper use of the isonomy principle. It's taken as theoretical foundations in the study the Federal Constitution, the National Tax Code, the Law 10.522 and the Ordinance 75 of the Finance Ministry. The conclusion proved what it's already been pictured in what concerns the selective attention devoted by the public authorities: there are several strategies focused on the viability and the cost-benefit when it's dealt with the small debts but there is not proportional or enough acts towards the big tax evaders.

KEY-WORDS: Isonomy. Tax execution. Small indebted taxpayers. Big indebted taxpayers.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
PARTE I - TRIBUTAÇÃO COMO GARANTIA DE LIBERDADES E DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	13
2 A LIBERDADE ADVÉM DA TRIBUTAÇÃO	13
2.1 Custos à consecução e proteção de direitos	13
2.2 Liberdade individual como expressão do poder estatal	15
2.3 Tributos como condição para a democracia	17
3 CONSEQUÊNCIAS DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS	20
3.1 O regramento como pressuposto à vida em coletividade	20
3.2 A arrecadação de tributos como manutenção da atividade estatal	24
3.3 A isonomia tributária como garantia fundamental do contribuinte	26
Parte II ESFORÇOS SELETIVOS NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL E O RISCO DO TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO ENTRE CONTRIBUINTES	34
4 A EXECUÇÃO FISCAL COMO A EFETIVAÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	34
4.1 A constituição do crédito tributário como atividade vinculada do Estado ...	34
4.2 Implicações e desdobramentos da execução fiscal	41
5 A UNIVERSALIZAÇÃO OU O TRATAMENTO EXCEPCIONAL NA CONDUÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS	47
5.1 A atenção seletiva do poder público	47
5.2 Custos da persecução do crédito tributário e a isonomia dos instrumentos de persecução	54
5.2.1 Suspensão em ajuizamento irrisório	55
5.2.2 Indisponibilidade de bens e direitos em dívidas significativas	61
6 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

A redistribuição dos tributos arrecadados numa dada sociedade acarreta consequências não só orçamentárias, mas também sociais, pois representam, em verdade, a realocação de recursos escassos¹, porquanto finitos, entre seus cidadãos. O que se pretende ao longo da presente monografia é precisamente identificar, no tratamento dispendido aos devedores tributários - particularmente na esfera federal - em sede de execução fiscal, a ótica adotada pelos tribunais quanto a busca pela satisfação desses créditos, identificando-se, em meio a precedentes, as tendências comportamentais voltadas aos pequenos e aos grandes devedores da dívida pública.

Busca-se analisar a influência que o valor das dívidas tributárias carrega quando da diferenciação no tratamento entre os devedores em sede de execução fiscal, ponderando-se sempre pela preservação dos princípios consagrados na Constituição Federal de 1988 (CF). Sabe-se, no entanto, que há divergências doutrinárias quanto à função do Estado e dos tributos, desdobrando-se, por sua vez, na legitimidade dos benefícios e dos constrangimentos governamentais impostos a esses devedores no que concerne a obtenção de receita pública. Em outros dizeres, não é consensual a própria extensão da autoridade coletiva, que vem a se realizar por meio das instituições, ao lidar com os direitos e garantias individuais. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 09). Desse modo, admite-se à elaboração desse estudo a premissa defendida pelo jurista Darcy Azambuja de que o Estado, enquanto garantidor de direitos, assumiria um papel estritamente instrumental à realização dos fins dos indivíduos, de *sua felicidade social*. (AZAMBUJA, 2014, p. 146).

Utilizar-se-á, enfim, como axioma ao desenvolvimento da monografia a premissa de que a liberdade individual é também dependente dos esforços da comunidade. Isso porque a arrecadação tributária serve, enquanto ferramenta que subsidia direitos, não ao Estado para dela discricionariamente dispor, mas

¹ Recursos escassos” é o termo utilizado por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein ao se referirem à finitude do orçamento público e à discricionariedade dos poderes Executivo e Legislativo quando da eleição da destinação dos direitos, determinando seu âmbito e previsibilidade (2019, p. 19)

em verdade, em função dos próprios indivíduos contribuintes, que, afinal, por meio dos tributos e da escolha quanto ao tipo de governo que escolhem eleger, alicerçam seu acesso aos direitos garantidos e protegidos por esse Estado, consoante o teor do seu texto constitucional. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 59 e p. 187)

Na fase executiva, tem-se que o pagamento exercido pelos contribuintes executados aos cofres da fazenda pública representa, sob um viés mais amplo, não simplesmente o estrito cumprimento de uma obrigação ou dever legal, mas, de acordo com a doutrina de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, em verdade, a concretização de um objetivo comum entre os concidadãos, porquanto o dinheiro público é o que significa, em último nível, a possibilidade de acesso aos direitos e liberdades individuais. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 187). Desse modo, à explanação da interconexão entre o acesso a direitos e a dependência dos cidadãos às expressões do poder estatal enquanto interventor da vida social, assume-se como marco teórico à condução do presente trabalho a obra de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein: “O custo dos Direitos, por que a liberdade depende dos impostos”². Pretende-se, nessa linha, explorar os fundamentos que qualifiquem o posicionamento dos tribunais quanto a aplicação do princípio da isonomia, tendo como foco a satisfação dos créditos públicos e seus procedimentos respectivos no trato de diferentes devedores tributários. Busca-se a identificação de mecanismos que expressem o tratamento empregado aos executados que possuam dívidas desiguais, avaliando-se se estão, de fato, a dar a cada um aquilo que, e na proporção que, lhe é devido.

Assume-se, ainda, como perspectiva vigente, a ideia moderna do contratualismo liberal, a teoria que consagra que a legitimidade da autoridade coletiva se forma sob um acordo racional e tácito de vontades entre os cidadãos. Isto é, desenvolve-se o presente estudo assumindo-se como pacificada a linha filosófica que suporta a ideia de que os cidadãos, sob condições semelhantes de conhecimento e disposição, aceitaram se submeter a um pacto social que os

² Muito embora a referida obra tenha sido desenvolvida tendo como base a realidade social e econômica dos Estados Unidos da América, considera-se, todavia, que tangencia temas e fundamentos universais às democracias contemporâneas, conforme elucidado em sua contracapa, sendo, pois, consideravelmente apta a orientar o presente estudo.

submete a uma autoridade regulamentar, no pretexto de se alcançar, a esse preço e consequências, por fim, a justiça entre seus semelhantes. (NETO, 2020)

Ato contínuo, a motivação que enseja a elaboração da presente monografia é justamente a relevância social que a aplicação do princípio da isonomia preserva, em especial se analisada no contexto de uma sociedade tão desigual quanto à brasileira. Busca-se, em constante atenção ao cumprimento dos valores consagrados pelo texto constitucional, a identificação de hábitos interpretativos nos precedentes dos tribunais. Deixa-se de analisar, todavia, pormenores que digam respeito à natureza dessas dívidas tributárias ou mesmo às circunstâncias específicas que ensejaram sua constituição.

Sua relevância prática, por fim, concerne a análise da formação e reprodução de mecanismos de controle adotados pelo poder público na fase executiva do processo. Afinal, a preservação do interesse dos cidadãos, é não somente manifestada pelo resguardo de seus direitos individuais quando da ocorrência de concessões de benesses pelo poder público ou pela limitação da ingerência estatal na vida privada, mas por qualquer expressão da liberdade individual (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 30 e p. 31). Logo, questiona-se, pois, se seria razoável exigir-se do Estado-credor uma equiparação quanto aos instrumentos e dispêndios alocados entre trâmites de persecuções judiciais com créditos fiscais de valores distintos, de modo a preservar a isonomia entre os polos passivos considerados em cada relação jurídica.

Da mesma sorte, ressalta-se que, afinal, sendo a pessoa humana a medida do Estado, consoante a supramencionada teoria de Estado adotado por Darcy Azambuja, a satisfação dos créditos tributários representaria, destarte, como fim mediato, a respectiva proteção dos direitos desses indivíduos. Isso porque a realização frutífera do trâmite executivo visa financiar não só os direitos daqueles que foram uma vez executados, mas os direitos de toda a coletividade, conforme expõe a teoria de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein: “as liberdades individuais dependem de contribuições coletivas administradas por autoridades públicas”. (2019, p. 11)

O presente trabalho é subdividido em duas partes, externadas em quatro capítulos, de modo a explanar antes por meio de uma construção teórica as

bases adotadas como estrutura das ideias a serem desenvolvidas, e depois por aspectos práticos e convergências interpretativas a aplicação dos conceitos antes introduzidos. Inicia-se, assim, pela correspondência lógica entre tributos e liberdade e as noções de isonomia que abarcam todas as relações jurídicas, em especial as de credor e devedor tributário. Por conseguinte, sucedem-se as implicações dessa isonomia particularmente no feito executivo, para, por fim, abordar-se o uso seletivo de esforços da autoridade pública na condução da execução fiscal.

Frisa-se, enfim, que não é intenção desse estudo esgotar temas ou mesmo abarcar todas as fontes disponíveis de material e dados à elaboração de suas conclusões. Tampouco visa-se avaliar os gastos tributários – aqueles dispêndios do governo que reduzem a arrecadação potencial por meio de incentivos, benesses ou isenções. Destaca-se que o que se pretende é tão somente elucidar elementos suficientemente aptos a indicar tendências de comportamento quanto a consideração pelo Juízo. A rigor, busca-se compreender a pertinência em (deixar-se de) perseguir valores demasiadamente insignificantes a sequer justificar o trâmite executivo fiscal ou, ainda, ponderar-se quanto aqueles valores que, de tão expressivos, mereceriam, a título da preservação da igualdade de tratamento, sofrer atenção diversa, correspondente e, acima de tudo, proporcional ao impacto social que acarretam.

PARTE I - TRIBUTAÇÃO COMO GARANTIA DE LIBERDADES E DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

2 A LIBERDADE ADVÉM DA TRIBUTAÇÃO

2.1 Custos à consecução e proteção de direitos

“Toda liberdade tem um custo público”, destacam os juristas Stephen Holmes e Cass R. Sunstein quando sustentam que inclusive bens particulares necessitam à sua manutenção, da proteção conjunta proporcionada pela comunidade (2019, p. 187). Destarte, é oportuna a reflexão concernente ao custo que essa liberdade, que esses direitos de maneira geral representam ao erário público, bem como qual seria o papel do Estado regulador, enquanto garantidor de direitos fundamentais e de direitos sociais, na concessão ou recusa desses direitos³ aos particulares.

Há que se lembrar de que *a boa interpretação do direito* não se configura tão somente por uma dimensão abstrata, compreendendo normas e princípios, mas também por uma dimensão concreta, levando em consideração a efetividade dessas normas no mundo fático. Cecília Barbosa Macêdo Correia e Dany Rafael Fonseca Mendes são contundentes quando afirmam que “a boa interpretação, entretanto, não pode prescindir da consideração dos aspectos práticos que dizem respeito à concretização e funcionalização do direito, tanto para as partes quanto para a sociedade.” (2013, p. 286).

Desse modo, evidente que a realização de direitos guarda impactos que transcendem a valoração quanto a validade das normas ou quanto a celebração dos valores consagrados nos princípios que as fundamentam. Em verdade, à

³ Ao longo da presente monografia, passa-se a compreender pelo termo “direitos” não apenas a concessão de eventuais benesses pelo poder estatal, mas todo e qualquer ato de intervenção do Estado juiz que decida em favor daquele (pessoa física ou jurídica) que impulsionou a máquina pública, nos termos do art. 5º, inciso XXXV da CF/88, buscando tutela frente a lesão ou ameaça a direito (em sentido amplo).

realização desses direitos, essencial é a investigação quanto a viabilidade e a eficácia de suas medidas.

Apropriando-se, por consequente, de uma perspectiva mais econômica do direito, explora-se por ora, a fim de dar mais clareza ao fim que se pretende, a visão dos doutrinadores Robert Cooter e Thomas Ulen no que concerne ao contexto das ações indenizatórias entre particulares. Sustentam que, nesse dado contexto, é imprescindível a respectiva observância quanto os custos do processo e, ainda, que certos sacrifícios individuais seriam justificados em razão da diminuição dos custos sociais correspondentes. Em geral, idealmente, pretende-se, portanto, o *equilíbrio entre o ajuizamento de demandas e a eficiência social*. (COOTER; ULEN apud CORREIA; MENDES, 2013). Ideal esse que, ousadamente se afirma, é compartilhado pelas autoridades públicas quando se pretende a satisfação dos créditos da dívida ativa.

Outrossim, é inegável que deva existir alguma limitação imposta pelo ordenamento jurídico frente a tais demandas, afinal, o contraste entre dispêndios e receita arrecadada exige a constatação de um *ponto ótimo*. Certo é que “o tribunal imporá taxas ótimas para a apresentação de petições quando os custos administrativos do processo judicial fossem iguais aos custos do erro de não oferecer remédio jurídico para a lesão no caso marginal”. (COOTER; ULEN apud CORREIA; MENDES, 2013, p. 292). Ou seja, existiriam casos em que deixar-se de seguir com uma demanda judicial seria também proveitoso e do interesse direto do próprio Estado, porquanto os custos sociais envolvidos na impulsão da máquina pública não compensariam os ganhos com o processo e, sendo assim, a abdicação da concretização do direito de ação compensaria mais a própria coletividade.

Ademais, insta destacar-se que a análise dos custos processuais decorrentes de certas demandas não representa o eventual intento de obstar-se o acesso à justiça, ou de incentivar omissões da administração pública para com suas obrigações, mas tão somente de observar-se os benefícios (ou malefícios) possíveis que venham a derivar da devida contribuição à receita pública quando inscrito o contribuinte em dívida ativa, e a reverberação consequente que causa

na conta e nas vidas de toda a sociedade. (CORREIA; MENDES, 2013). Afinal, é fato notório a finitude orçamentária que contempla o poder público.

Ressalta-se, enfim, que a atenção à investigação quanto o custo dos direitos, bem com sua relação com os princípios consubstanciados na Constituição Federal, e a dimensão das dívidas tributárias a ser tratada nesse trabalho, não se limita aos casos introduzidos no corrente tópico ou mesmo nos exemplos subsequentes a serem apresentados. A rigor, os direitos explorados nessa monografia compreendem as diversas facetas da liberdade individual e foram selecionados apenas a título exemplificativo.

2.2 Liberdade individual como expressão do poder estatal

Não obstante a discussão quanto a natureza do custo dos direitos, igualmente importante é atrelar-se outra faceta ao dilema dos direitos individuais, qual seja, o alcance da liberdade do indivíduo enquanto subsiste algum grau de intervenção do Estado nessa relação. Há de fixar-se, desde logo, a premissa de que o intervencionismo por si só não caracteriza ausência de liberdade. O conceito de liberdade individual compreende, portanto, situações que eventualmente demandam a intervenção do poder estatal na vida privada. Revelar-se-ia bastante equivocado, nesses termos, presumir dessa intervenção a ausência de liberdade. Certo é que o conceito de liberdade não pressupõe livrar-se de toda e qualquer forma de dependência, mas, em verdade, em usufruir-se *por meio do aparato do Estado* de mecanismos que permitam tornar-se livre de eventuais lesões e ameaças de direito de qualquer tipo. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 173)

O doutrinador Vieira de Andrade escreve que: “a paz social, o bem-estar coletivo, a justiça e a própria liberdade não podem realizar-se espontaneamente numa sociedade industrializada, complexa, dividida e conflitual”. E, nesse raciocínio, conclui que: “é necessário que o Estado regule os mecanismos econômicos, proteja os fracos e desfavorecidos e promova as medidas necessárias à transformação da sociedade numa perspectiva comunitariamente

assumida de bem público”. (ANDRADE apud MARINONI; ARENHART; MITIDIÉRO, 2019, p. 109)

Necessário dizer-se que, segundo a perspectiva contratualista - a teoria mais utilizada na modernidade -, a própria noção de dependência, bem como o arranjo social que compartilham os indivíduos ao submeterem-se a essa interferência regulatória por parte da entidade estatal, advém de um acordo tácito pré-estabelecido de vontades. Isto é⁴: (tradução nossa, NETO, 2020, p. 164)

De acordo com o ponto de vista da teoria contratualista, qualquer compreensão de vida em sociedade (ou qualquer forma de interação em um ambiente comum) deve partir da assunção de que a estrutura política dessa sociedade é justamente o resultado de uma construção social fundada no acordo presumido daqueles que prontamente aceitaram (ou foram forçados a aceitar) a participar nessa disposição social. E, essa construção artificial, sendo o resultado final de uma convenção assinada e ratificada por (também presumidos) agentes racionais, terá que ser baseado numa situação (hipotética ou ficcional) inaugural que criaria condições ideais à identificação de uma mútua aceitação daqueles “elementos profundos acerca da concepção de justiça”.

Em síntese, o entendimento apresentado consubstancia-se à lógica já oportunamente exposta pela doutrina defendida por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, “o cidadão livre é especialmente dependente” (2019, p. 173). Ou seja, ao intuito de cultivar e, de fato, preservar sua liberdade, o indivíduo invariavelmente necessita de precondições alheias a seu controle que só assim permitam a completa disposição de suas próprias ações.

⁴ No original: “According to the contractualist point of view, any comprehension of life in society (or any form of interaction in a communal environment) must start from the assumption that the political structure of that society would be the result of a social construction founded on the presumed agreement of those that willingly accepted (or were forced to accept) to participate of it” And this artificial construction¹³, being the final result of a kind of convention signed and ratified by (also presumed) rational agents, will have to be based on a certain fictitious or hypothetical starting position (e.g., State of Nature, Original Position, etc.) that could create ideal conditions for the identification and the mutual acceptance of those “deeper elements about understanding the demands of justice” (NETO, 2020).

Ademais, a dependência do poder estatal resguarda ainda certo grau de liberdade na medida em que se vive em um meio politicamente democrático, em que as leis são regularmente passíveis de revisão e alterações quando se revelarem declaradamente injustas. Tem-se, pois, que a liberdade é antes a expressão da *iniciativa pessoal e da cooperação social* do que da desvinculação irrestrita à intervenção estatal. Logo, assumir a existência de qualquer espécie de proteção em caráter absoluto *contra* o Estado seria bastante equivocado, haja vista que invariavelmente se utilize da tutela oferecida e disponibilizada por esse Estado como instrumento de proteção e acesso a direitos. Nos dizeres dos supramencionados juristas: “os direitos individuais são, sempre e em todos os casos, expressões do poder de autoridade do Estado”. (HOLMES; SUNSTEINS, 2019, p. 173 e p. 43). Desse modo, tem-se que, no resguardo dos direitos inerentes ao conceito de liberdade individual, seja suscitando a triangulação da relação jurídica por intermédio do aparato jurisdicional estatal, seja no direito de não ser perturbado injustificadamente *pele* Estado, anterior e necessária é a interferência desse Estado em sua função garantidora de direitos, conforme e em exata medida à sua devida previsão no dispositivo legal.

Anote-se que a presente monografia assume a teoria político filosófica que também adota o jurista Darcy Azambuja no que concerne ao reconhecimento da finalidade e objetivos que sustentam a existência do Estado. Tal teoria traduz o papel do *Estado não como fim, mas como meio*; restando ao indivíduo, por conseguinte, o papel de fim último desse Estado. (AZAMBUJA, 2014, p. 146). O Estado e a própria sociedade, portanto, segundo essa teoria, seriam, pois, meros instrumentos pelos quais o homem se aperfeiçoa e prospera, alcançando, por fim, sua tão buscada *felicidade social*.

2.3 Tributos como condição para a democracia

“Se não quisermos mais pagar nossos impostos, nós não vamos mais querer compartilhar, e, se não quisermos mais compartilhar, nossa democracia

estará ameaçada”⁵, sustenta a urbanista Jennifer Keesmaat em palestra sobre a democracia. A autora defende, pois, a ideia de que a sociedade, enquanto unidade complexa de indivíduos que abrange diversas culturas e classes sociais, precisa, para que consiga atender às necessidades básicas de sua população, redescobrir, afinal, os seus reais interesses comuns. Nessa correlação entre democratização de vontades e contribuição tributária, constata, por fim, que: “os impostos e a democracia são a forma pela qual nos unimos”, afinal “os impostos e a democracia são a forma como materializamos nossos interesses em comum”. (Tradução nossa, TEDx Toronto, 2017).

Nesse sentido, é crível concluir-se que a experiência democrática, como meio de compartilhamento de vontades e de valorização do bem comum - de acordo com as conclusões de Jennifer Keesmaat - justificaria a submissão de uma dada sociedade ao pagamento de certa carga tributária perante o Estado a que se vincula. Subsequentemente, como resultado da evolução dessa sociedade, os interesses comuns se materializariam em direitos propriamente ditos, tornando-se tutelados juridicamente.

Certo é que os direitos, como invenções institucionais que são, visam a manutenção das liberdades e o desenvolvimento individual, e demandam custos à sua garantia e proteção pelo poder público, que são arcados, por sua vez, por toda a população por meio dos tributos. Ademais, a própria dependência tributária ao acesso e à concessão de direitos enseja debates acerca do correto emprego em sua realocação e, mais do que isso, questiona-se se o Estado Democrático de Direito e o próprio sistema jurídico não estariam, portanto, dependendo de escolhas talvez meramente políticas. Todavia, quando se considera o custo público que os direitos e as liberdades individuais reclamam, há de separar-se pressupostos que, embora possam parecer semelhantes, são, em verdade, bastante distintos em seu significado: o *custo* dos direitos não se confunde com seu *valor* propriamente dito (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, pg. 18).

⁵ No original:

“Taxes and democracy are the way that we come together”. “Taxes and democracy are the way that we materialize our shared interests”. Tempo: 1’54” – 2’08”.

“If we no longer want to pay our taxes, we no longer want to share. And if we no longer want to share, our democracy is at risk”. Tempo: 7’13” – 7’31”.

Evidente, nessa linha, que mensurar gastos a concessão de direitos não é o mesmo que realizar uma avaliação política e moral que derive, por fim, de sua implementação. Destarte, é razoável afirmar que, muito embora decisões políticas deliberem quanto aos métodos mais justos e eficazes de investir recursos públicos, isso *não significa dizer que esses direitos valem, a rigor, o que de fato custam ao Estado* enquanto regulador da vida social. Do contrário, o valor intrínseco dos direitos e seu subsequente impacto na comunidade transcende seu custo monetário aos cofres públicos, razão pela qual enseja tantas controvérsias que relativizam conceitos de justiça social. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 16 e p. 17)

Em tempo, há de ressaltar-se que, segundo a doutrina do sociólogo Robert Michels, conquanto o Estado persiga e intente realizar os interesses da grande coletividade por vias democráticas, *não há falar em assunção da vontade irrestrita de todos os indivíduos* quando se examina a concessão de direitos ou a concretização de objetivos comuns dos cidadãos. Isso porque, sequer o próprio conceito de democracia emana da vontade da absoluta totalidade dos indivíduos. A rigor, a vontade democraticamente estabelecida se limita à representação organizada de uma minoria intitulada por uma maioria votante⁶, *teoricamente* espelhando as vontades desta última. (HOLLANDA, 2011, p. 33)

Defende Robert Michels que “a organização é o único modo de criar vontade coletiva; é a mediação necessária entre o interesse e a ação” e que, “a organização tem como consequência necessária a subordinação de um grupo grande a um pequeno”. Nessa seara, configura-se a democracia como “o curso necessário dos grupos humanos que buscam constituir um corpo social consistente”, sendo a oligarquização da sociedade a resposta à necessidade de eficiência na política, afinal. (MICHELS apud HOLLANDA, 2011, p. 33)

Consoante o cenário supra referido, destaca-se que, ainda que sejam adotadas pelas autoridades as melhores diretrizes de investimento e, que sejam acolhidos os mais justos métodos de implementação e concessão de direitos aos particulares, não existe certeza de que todos os direitos sejam absoluta e

⁶ Segundo ressalta Cristina Buarque de Hollanda: “a concepção de democracia com que Michels opera é mais próxima da versão grega, que supõe participação política direta do povo, do que da forma representativa moderna, que autoriza a delegação de soberania. (2011, p. 38)

irrestritamente contemplados pelos indivíduos que a eles façam jus. Isso posto, passa-se a desbravar as contraprestações advindas dessa relação jurídica, considerando-se os princípios consagradores que regem a justiça social, em especial o da igualdade de tratamento entre as partes, bem como as diversas manifestações de dívida que compartilham o mesmo polo passivo da relação.

3 CONSEQUÊNCIAS DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

3.1 O regramento como pressuposto à vida em coletividade

Nem toda regra é satisfatoriamente justa ou absolutamente conveniente, o que, enfim, precede a constatação de que nem toda penalidade também o é, mas isso não configura razão suficiente para que seu cumprimento se torne menos obrigatório ou sua aplicação pelas autoridades menos legítima. Aliás, a obrigatoriedade em se acatar determinada regra estabelecida independe das suas de noções de certo ou errado, a dizer, sua imperatividade não é limitada por conceitos morais. A rigor, o aspecto moral e o aspecto jurídico tanto não são atrelados, quanto também não se contradizem pura e simplesmente: suas respostas é que derivam de perguntas dessemelhantes. Nessa senda, os esforços dos agentes que aspiram realizar relevantes reformas políticas tendem a culminar na ideia de que tão melhores serão as normas positivadas quanto forem empregadas de modo a corroborar os fundamentos morais da maioria. Todavia, certo é que uma conduta moral só reverbera efeitos em um sistema jurídico se estipulada e interpretada politicamente. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 07 e p. 08).

Seguindo a premissa de que quaisquer noções de justiça ou moralidade transpassam as discussões de âmbito jurídico, destaca-se que “nenhum contrato⁷ social ou convenção constitucional real, por mais representativos que sejam, garante que os termos de cooperação social que produzem sejam justos”.

⁷ Entende-se aqui o termo “contrato” como uma relação jurídica bilateral em sentido amplo, não invocando necessariamente um acordo de vontade entre particulares, mas simplesmente a assunção de responsabilidades recíprocas.

(SANDEL, 2014, p. 180 e p. 181). Todavia, suas proposições preservam-se categóricas, imperativas em seus intuitos, porquanto estejam submetidas ao ordenamento jurídico que as editou.

Nesse sentido, Michael Sandel ainda constata: (2014, p. 180 e p. 181)

O fato de reconhecermos que os contratos não tornam justos os termos que produzem não significa que devemos violar nossos acordos sempre que quisermos. Podemos ser obrigados a cumprir até mesmo uma negociação injusta, pelo menos até certo ponto.

Ora, não só os contratos não simplesmente justificam os termos que produzem, como tampouco são “instrumentos morais autossuficientes”. (SANDEL, 2014, p. 179). Portanto, tem-se que uma norma formalmente inserida e validada em determinado ordenamento jurídico mantém seus efeitos respectivos ainda que sua natureza seja injusta ou imoral, resguardados, por seu turno, os remédios judiciais às ofensas diretas aos direitos e às garantias individuais.

O filósofo Montesquieu definiu o sentido teleológico de uma norma como sendo as “relações necessárias que derivam da natureza das coisas”. Haja vista que, segundo sua doutrina, a existência de normas é uma experiência comum de todos os seres, compreende-se que o regramento é pressuposto axiomático à assunção da vida em coletividade e, que, como em todo regramento, existem contraprestações quando o comportamento esperado pelas partes não é, a rigor, devidamente cumprido por elas. (MONTESQUIEU, 2005, P. 11)

No que abarca à efetivação desses direitos, segue-se a lógica de sua reciprocidade aos deveres a eles correspondentes, uma vez que o estudo dos gastos inerentes à plena concretização do acesso a direitos compreende também a definição dos gastos advindos de seus deveres correlatos.” Isto é: (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 127)

O custo dos direitos inclui o custo da imposição de sanções àqueles que não cumprem o que os direitos exigem (...). Os direitos são garantidos quando uma sociedade politicamente organizada pune, de maneira regular e previsível, aqueles que espezinham de modo ilegal os interesses mais importantes de outras pessoas.

Em verdade, “os direitos, constituindo um sistema de incentivos que induzem a autolimitação das condutas – ou seja, que tornam as condutas mais responsáveis -, não devem ser correlacionados com um Estado ausente”. Essa contraprestação, a punição como resposta ao descumprimento de normas legais, é o que permite, de fato, a plena existência desses direitos jurídicos. Em suma, só há direitos exigíveis quando coexistem também deveres imponíveis pelo Estado que os instituiu. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 127).

Da mesma sorte, tem-se que a tributação representa a contrapartida estatal que justifica e sustenta os direitos que proporciona⁸: (tradução nossa, NETO, 2020, p. 171)

Em ordem de organizar harmoniosamente nossas vidas individuais em um ambiente coletivo sob a liderança de uma autoridade que tem a tarefa de proteger nossas liberdades e de prover os bens necessários à nossa subsistência e desenvolvimento, será necessário a essa estrutura pública de poder impor certos limites e restrições a nossos desejos e vontades (no caso desse estudo, tributos e punição estatal).

Ora, interpretação que abarca a inevitabilidade da imposição de limites, a necessidade da ocorrência de sanções ao comportamento que vá de encontro às normas estabelecidas, também resguarda, em contrapartida, remédios jurídicos às ofensas que o ente credor possa acarretar às garantias individuais prestigiadas pela Carta Magna. Ou seja, as relações jurídicas, assim como o

⁸ No original: In order to harmoniously organize our individual lives in a collective environment under the leadership of an authority that has the task to protect our freedoms and provide some necessary goods for our subsistence and development, it will be necessary for this public structure of power to impose certain limits and restrictions on our wants, desires and wishes (in the case of this study Taxes and State punishments) (NETO, 2020).

próprio trâmite processual, são regidas justamente pelo direcionamento de prioridades e pelo estabelecimento de valores que, de acordo com a hierarquia considerada de normas ou, ainda, pela própria interpretação da autoridade pública, são declarados como mais ou menos essenciais que outros.

Assim, o contrato social, como qualquer assunção de vontades e de responsabilidades recíprocas, não reflete uma celebração de vontades irrestrita ou imutável, mas simplesmente compatível com aquele dado contexto social e temporal em que se insere. Evidente que a Constituição Federal visa preservar as relações jurídicas entendidas como primordiais à realidade em que vigora.

Desta sorte, conclui-se que o caráter dos direitos não é absoluto, que o sentido concreto de seus valores sofre constantes mudanças, bem como também revelam implicações interpretativas diversas no decorrer do tempo ou entre jurisdições (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 99). Entretanto, seu propósito último permanece *idealmente* sendo a própria coletividade (2019, p. 94):

(...) os direitos são, antes de tudo, garantidos pela coletividade em razão dela própria. Visto que não tem existência separada da dos indivíduos que a compõem, a coletividade só pode definir, conferir, interpretar e proteger direitos caso seja politicamente organizada e capaz de agir de maneira coerente por meio de um governo que responda por seus atos.

Nessa seara, reassegura o jurista Darcy Azambuja a conexão recíproca entre direito e dever quando se trata da contribuição tributária: “os cidadãos devem o imposto, e é uma dívida de justiça, porque representa a cota de cada um nas despesas que o Estado realiza para o bem de todos ” (2014, p. 413). Mais do que uma constatação do *tácito pacto social formado entre indivíduo e Estado*, trata-se também de uma relação jurídica obrigacional entre aquele que deve e aquele que possui amparo legal para exigir o crédito que, afinal, por direito, lhe é devido.

3.2 A arrecadação de tributos como manutenção da atividade estatal

É pacífica a premissa de que é a consecução dos meios financeiros por meio da arrecadação de tributos que mantém ativa a atividade estatal. Desse modo, a fim de legitimar-se o poder de tributar, todavia, há de exigir-se não simplesmente o cego cumprimento aos preceitos dispostos em textos normativos, mas a realização de um exercício que ocorra, de fato, *em benefício do povo soberano*. Com efeito, imperioso que a ação desse Estado esteja “voltada para a prática de atos socialmente responsáveis”, que o poder público meça seus gastos de acordo com o atendimento das necessidades públicas, resguardando, por fim, os direitos individuais em desfavor de interesses meramente políticos ou voltados para a política monetária. (BASTOS, 2006, p. 156)

Sabe-se que, como meios de transferência e distribuição de riquezas, os tributos representam também um hábil mecanismo de inclusão social, na medida em que são capazes de sustentar políticas públicas que objetivam a construção de uma sociedade mais justa e solidária, e visam a diminuição de desigualdades, tal como dispõem os preceitos do art. 3º da Constituição Federal (CF) de 1988. (BASTOS, 2006). Desse modo, para além da função meramente arrecadatória, existem espécies de tributos que visam também regular a economia, assim induzindo comportamentos e ensejando um objetivo *extrafiscal* à sua arrecadação.

Segundo o jurista Luís Eduardo Schoueri, o tributo tem como função mediata a arrecadação; e imediata sua finalidade *distributiva* de renda, *indutora* de comportamentos e *estabilizadora* em relação à economia vigente (SCHOUERI apud MAZZA, 2018, p. 70 e p. 71). Ou seja, apesar de sua função fiscal, inerentemente arrecadatória, certos tributos possuem inclusive propósito diverso atrelado, interventivo, assim, na economia.

O doutrinador Leandro Paulsen, por seu turno, entende que “o dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei ao instituir tributos, senão seu fundamento” (2018, p. 23). Ora, assumindo a correlação lógica entre o dever de pagar tributos e o *interesse* da própria sociedade na colaboração

coletiva em prol da justiça social e do bem comum, entende-se assim o sistema tributário como algo que transcende a responsabilidade dos cidadãos perante o ente tributante. O cumprimento das obrigações tributárias representa, nesse sentido, um vínculo de interesse mútuo, de relação recíproca entre concidadãos; afinal, o bom funcionamento da vida em coletividade melhora, em seu fim último, o bem-estar geral da sociedade.

Logo, uma vez que “toda permissão jurídica implica logicamente uma obrigação jurídica” e que “os direitos impõem restrições na mesma medida em que garantem liberdades” (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 128), conclui-se que eventual desvio na atividade (predominantemente) arrecadatória que é a tributação, representaria significativa lesão à sociedade. Desse modo, no intuito de garantir a captação de recursos aos cofres públicos e de permitir sua subsequente “destinação às atividades gerais ou específicas exercidas pelas entidades de direito público”, conforme prevê o art. 9º da Lei nº 4.320/64, (que dispõe sobre as *Normas Gerais do Direito Financeiro para elaboração e controle dos balanços e orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*), é indubitável que haja consequências legais a omissões dos contribuintes nessa arrecadação.

Em termos práticos, assim como não há faculdade no dever de se pagar tributos, tampouco há qualquer discricionariedade atrelada à cobrança pelo Estado credor dessa importância. A incidência do fato gerador enseja o surgimento da obrigação tributária correspondente e, invariavelmente, a necessidade da cobrança desse crédito. Lançado o crédito tributário, é plenamente exigível sua cobrança pelo ente público que o constituiu.

Entretanto, existem limites a essa cobrança. Ocorre que os impostos incidem sobre a manifestação de riqueza dos indivíduos contribuintes que, por seu turno, respondem compulsoriamente a um sistema de *solidariedade social* instituído pelo Estado regulador, que visa redistribuir uma fração dessa riqueza arrecadada de volta à sociedade por meio de suas atividades. Nesse sistema, tem-se que tanto mais justas são as medidas aplicadas pelo ente estatal quanto de fato respeitarem os limites das possibilidades de contribuição de cada contribuinte individualmente, de modo a preservar e, assim, não comprometer sua subsistência. (ALEXANDRE, 2020, p. 154)

3.3 A isonomia tributária como garantia fundamental do contribuinte

O poder judiciário tem como papel a preservação do espírito do texto constitucional, interpretando casuisticamente, e fazendo valer nos paradigmas do sistema jurídico as leis consagradas no ordenamento respectivo, mantendo vivo e constante o conceito de equidade na justiça entre as partes. E, inúmeras são as definições dessa equidade. Liam Murphy e Thomas Nagel ao tratarem dessas acepções, seguem as distinções tradicionais adotadas também pela maioria da doutrina sobre o tema, qual seja, a subdivisão entre a equidade no sentido vertical e a equidade no sentido horizontal. Assim, equidade vertical seria “as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda”. Já, a equidade horizontal diz respeito às “exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 18). Importante destacar que esse viés explicitado de diferenciação se dá no âmbito arrecadatório, tratando originalmente não da igualdade como instituto, em todos seus desdobramentos e implicações, mas apenas como conceito a diferenciar a incidência tributária em relação à renda dos contribuintes.

No que tange o dispositivo legal, entretanto, apesar de o legislador constituinte ter expressamente disciplinado no art. 150, II, da Constituição Federal quanto a vedação do tratamento desigual entre contribuintes que se encontrassem em situação semelhante, tratando, desse modo, do sentido vertical da equidade, deixou, porém, “implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical)”. De qualquer sorte, seria, afinal, “lítico afirmar que, havendo desigualdade relevante, a Constituição *não apenas permite a diferenciação como também a exige*” (grifo nosso). (ALEXANDRE, 2020, p. 145) E, é justamente essa diferenciação no âmbito vertical - seja nos limites do pressuposto expresso no corpo do texto constitucional, seja naquele implícito -, que é o foco do presente estudo.

À título de melhor elucidar a situação apresentada, reproduz-se o referido dispositivo constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Não tardam Liam Murphy e Thomas Nagel a ressaltar que as teorias da equidade vertical “costumam sofrer de miopia na medida em que tentam tratar a justiça na tributação como um assunto político isolado e autossuficiente”, deixando de considerar, por conseguinte, o destino que se dá aos recursos públicos. (2005, p. 20). Ainda assim, por mais que a presente monografia não se proponha a abordar especificamente a destinação que se dá à arrecadação, ou tampouco a analisar os pormenores quanto as circunstâncias que regem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente (que venha a constituir o crédito tributário mais tarde), aproveita-se a referida analogia, na medida em que o presente foco inclui, afinal, o papel dessa arrecadação frente aos contribuintes que a financiam.

Ademais, é importante dizer-se que a igualdade vertical, no que compreende o tratamento diferenciado que se aplica aos casos diferentes, a rigor, é premissa que pode ser aproveitada em diferentes circunstâncias que não só quanto, de fato, a *renda* dos contribuintes. Outrossim, a justiça no feito executivo também não representa *assunto político isolado e autossuficiente*, mas do contrário, concerne e repercute em diversos institutos que consagram os direitos fundamentais em sua essência, e implica igual atenção à preservação dos princípios axiológicos que regem a proteção do contribuinte, que invariavelmente simboliza o elo mais frágil da relação processual.

No que diz respeito propriamente à dinâmica dessa relação jurídica, tem-se que “os princípios são preceitos instituídos em favor do contribuinte e contra o fisco, nunca o contrário”. Isso porque o juízo de valor que se faz quanto a atribuição das medidas mais efetivas à concretização dos princípios previstos

em abstrato na nossa Carta Magna evidencia justamente mecanismos de *proteção que se operam à parte hipossuficiente da relação jurídica*. Em síntese: os princípios referem ao tratamento (e suas limitações conexas) empregado pelo Estado credor na ocasião da busca pelo pagamento correspondente às obrigações tributárias de seus contribuintes. (MAZZA, 2018, p. 293).

Destarte, a execução fiscal, enquanto veículo que garante de forma *mediata* a manutenção e a promoção de direitos individuais, possibilitando, inclusive, a fruição da própria liberdade individual, enquanto dependente do aparato estatal (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 173), consoante fundamentos já explorados no capítulo anterior, pressupõe suporte de inúmeros valores conexas que se exige ao seu trâmite regular. Assim, destaca-se que não há relação justa ou isonômica no trâmite processual sem a devida atenção e celebração aos princípios que dizem respeito inclusive ao direito material. Humberto Ávila, por sua vez, sustenta que os “deveres de proporcionalidade e razoabilidade são as próprias medidas do processo adequado ou justo” e que “só se sabe se um processo é adequado ou justo se os atos praticados no processo forem proporcionais e razoáveis ao ideal de protetividade do direito alegado”. (2008, p. 7).

Certo é que os direitos fundamentais são posições jurídicas que integram o texto constitucional - formalmente ou também por equiparação quando materialmente compatíveis, ainda que não estejam de fato positivadas na constituição -, e são retiradas da esfera de disponibilidade do Estado. (SARLET, 2012, p. 61). Ora, sendo a proteção do contribuinte contra intervenções estatais injustas ou desproporcionais uma expressão dos próprios direitos fundamentais de liberdade, de igualdade e de segurança, conforme consagra-se no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, é razoável assumir que *o contribuinte possua direitos fundamentais*, e que qualquer cobrança que venha a sofrer deva também respeitar os limites pré-determinados pelo ordenamento. Aliás, a teor do art. 5º, §2º da Constituição: “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Em tempo, existem duas limitações ao poder de tributar, consoante se extrai do texto constitucional na Seção II do capítulo do Sistema Tributário

Nacional: os princípios e as imunidades. Da mesma sorte, os princípios também são reconhecidos pelo já referido art. 150 da CF como “garantias asseguradas ao contribuinte”. Assim, seguindo-se fielmente o objeto original de pesquisa da presente monografia, limitemo-nos a analisar tão somente o papel dos princípios *em seu duplo efeito* (como limitação ao poder de tributar e como garantia fundamental), deixando de lado a limitação concernente à imunidade tributária.

Tem-se que “um princípio é uma norma que aponta para um estado ideal de coisas a ser promovido, sem, no entanto, indicar os comportamentos cuja adoção irá contribuir para a promoção gradual desse ideal.” (ÁVILA, 2008, p. 2). Os princípios expressam valores incorporados no ordenamento jurídico e possuem sentidos conexos junto às regras que os consolidam, sendo, portanto, pressupostos mutuamente relacionados. Ainda, condensa o jurista Eurico Marcos Diniz Santi tal acepção na seguinte expressão: “o sentido de existência das regras são os princípios que lhes servem de justificação; por outro lado, os princípios não podem ser aplicados diretamente para solução de um caso, sem a intermediação de regras”. (2011, p. 208). O processo resguarda a aplicação reflexiva dos princípios, uma vez que não são desvinculados dos valores e direitos fundamentais do direito material que o veiculam. Isto é, “os princípios formais e materiais de um ordenamento jurídico mantêm uma relação de reciprocidade”. (ÁVILA, 2008, p. 4).

Enfim, as regras, como expressões cristalizadas dos valores que os princípios representam, embora em menos rica extensão, objetivam sua conotação e permitem a aplicação desses pressupostos no mundo concreto. (SANTI, 2011, p. 209). Enquanto conjunto normativo positivado, as regras tornam tais pressupostos práticos e precisos, afinal, discriminam em pormenores as circunstâncias de sua incidência e definem as consequências legais do desrespeito aos seus preceitos.

Atualmente, a teoria da equidade vertical, que pode ser interpretada como a expressão da própria capacidade contributiva dos indivíduos, é o critério mais difundido e, segundo a doutrina de Liam Murphy e Thomas Nagel, também o que guarda certo grau de ambiguidade. Isso porque não define propriamente se trata da situação econômica atual ou se trata da riqueza que poderia se obter com a capacidade tributária que se tem, sendo essa uma riqueza potencial. Não

obstante, sustentam que “a pessoa mais rica é mais capaz de transferir dinheiro para o Estado”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 20, p. 29 e p. 30). O problema apresentado acaba sendo, em verdade, *um problema de igualdade*.

Nesse sentido, é relevante constatar que é exata a afirmação de que “o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”. (ALEXANDRE, 2020, p. 154). A rigor, o art. 145 da CF, quanto à instituição das espécies tributárias, em seu §1º particularmente discrimina sobre a imperatividade da adequação da incidência dos impostos à limitação constituída pela capacidade econômica individual. Cita-se o dispositivo a fim de melhor ilustrar a situação:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dentre tantos princípios, atenta-se no presente trabalho, portanto, essencialmente ao princípio da isonomia, bem como a seus desdobramentos respectivos. Enquanto preceito disposto inclusive em posição de destaque no próprio preâmbulo da Constituição Federal, passa-se a prestar-se minucioso estudo a seus limites, e aplicabilidades dos seus pressupostos e implicações. Nesses termos, reproduz-se a interpretação bastante perspicaz do professor Boaventura de Sousa Santos sobre o alcance e sentido do conceito de igualdade entre os cidadãos (2003, p. 56):

(...) temos o direito de ser iguais quando a desigualdade nos inferioriza; temos o direito de ser diferentes quando a igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades.

Uma abordagem possível aos valores sociais tradicionalmente atrelados ao sistema tributário é a identificação da eficiência econômica e da justiça nessa relação jurídica, sendo esta última um critério que visa avaliar “as diferenças no tratamento tributário de pessoas diferentes”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16 e p. 17). Cabe, portanto, ao Estado tanto na sua condição de juiz, quanto na condição de credor, a interpretação adequada da legislação aplicável quando do tratamento equitativo dentre os diversos sujeitos passivos possíveis a compor essas relações jurídicas.

Há de preservar-se, pois, a igualdade perante a lei⁹ quando da ponderação entre as medidas a serem tomadas na persecução do crédito tributário, ressaltando-se, todavia, o fato de que não existe igualdade absoluta: devem ser consideradas a cada caso particular as condições que o permeiam e as circunstâncias que justificam eventual diferenciação com relação às demais. Nessa linha argumentativa conclui Gerson dos Santos Sicca (2004, p. 215):

A isonomia não comporta a afirmação de uma igualdade absoluta entre pessoas, coisas ou situações, pois o legislador pode, legitimamente, estabelecer critérios de *discrimen*, o que transfere o problema para a verificação da compatibilidade entre o fator diferenciador acolhido pela Lei e os interesses constitucionalmente protegidos. Nesses termos, é salutar a indagação sobre a existência ou não de uma relação racional entre os meios adotados e a finalidade a ser protegida, bem como sobre o valor em si mesmo da finalidade perseguida em determinada circunstância.

O jurista Celso Antônio Bandeira de Melo ressalta a necessidade de um adequado embasamento na ocasião de eventual discriminação de tratamento entre casos dessemelhantes. Sustenta que, consoante a imperatividade da subsunção da norma em abstrato prevista no dispositivo legal ao caso concreto

⁹ Oportuno ainda discriminar-se dois conceitos facilmente confundidos: a “igualdade na lei” e a “igualdade perante a lei”. Enquanto o primeiro remete ao dever conferido ao legislador, o segundo remete ao dever daquele que executa, fiscaliza e que não pode desigualar aqueles que, em verdade, são iguais. (MAZZA, 2019, p. 326).

apresentado, há de atentar-se, necessariamente, também à compatibilidade dos meios utilizados a garantir essa igualdade de tratamento de acordo com os valores consagrados pelo próprio texto constitucional (MELO apud SICCA, 2004, p. 215):

As discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.

Inclusive, apropria-se dos termos bastante enfáticos de Rui Barbosa ao remeter-se a eventual desatenção empregada ao princípio que visa justamente a preservação da equidade de tratamento entre as partes consideradas numa relação jurídica. Afirma o autor basicamente que o não atendimento às medidas justas demandadas nas respectivas situações de desigualdade entre as partes envolvidas, seria estar-se reduzindo essa relação a “noções de loucura”: (BARBOSA apud ALEXANDRE, 2020, p. 144)

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Em resumo, indispensável é o exame das similitudes que os contribuintes executados, enquanto sujeitos passivos da relação jurídica, guardam entre si. Nessa seara, igualmente essencial é a verificação quanto às particularidades que eventualmente os distingam, ponderando se seriam suficientes a ensejar estratégias diversas de persecução, de modo a omitir-se a aplicação do princípio da isonomia ou, ainda, se ao tratá-los de maneira distinta, estar-se-ia, em

verdade, honrando plenamente o intuito original e a aplicação legítima desse princípio igualitário.

E, à finalidade de analisar-se as predominâncias e as discrepâncias de tratamento entre grandes e pequenos devedores, a presente monografia passa a discriminar atuações de busca pela satisfação do crédito tributário, bem como as legislações que visam a preservação dos direitos individuais, ponderando-se, desse modo, quanto aos limites a que o princípio da isonomia se submete ou se, do contrário, deveria ser submetido quando no trato de demandas tributárias bastante idênticas ou completamente dessemelhantes.

Parte II ESFORÇOS SELETIVOS NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL E O RISCO DO TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO ENTRE CONTRIBUINTES

4 A EXECUÇÃO FISCAL COMO A EFETIVAÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

4.1 A constituição do crédito tributário como atividade vinculada do Estado

A perspectiva teórica contratualista pressupõe a existência de um tácito pacto civilizatório realizado por indivíduos igualmente racionais, sob condições semelhantes de conhecimento. E, que uma vez acordado esse pacto, o descumprimento aos seus termos - a saber, a escolha pela não adimplemento às obrigações tributárias - significaria uma escolha pessoal de não mais pertencer ou viver de acordo com os propósitos desse pacto. Nesse sentido, é seguro, afinal, afirmar que a convivência harmoniosa dos indivíduos sob a égide do Estado Democrático de Direito pressupõe sua fiel e cuidadosa atenção aos pressupostos a que tenham supostamente *assinado*. (NETO, 2020)

Ocorre que nem todos os indivíduos querem deixar de usufruir das prerrogativas oferecidas por esse pacto, muito embora decidam não mais viver sob suas regras¹⁰: (tradução nossa, NETO, 2020, p. 172)

(...) o sonegador de tributos, mesmo que continue arbitrariamente vivendo na mesma sociedade em que violou as leis tributárias, encontra-se em mora quando decide, tal como um parasita social, a continuar tomando vantagens dos benefícios garantidos pelo Estado, assim como usufruindo dos direitos sociais a que outros contribuintes obedientes, em verdade, financiam.

¹⁰ No original: (...) the tax evader, even if he remains arbitrarily living in that society in which his has violated the tax law, finds herself in contractual default when deciding, like a social parasite, to continue taking advantage of the benefits guaranteed by the State and sharing those social benefits that other obedient taxpayers are entitled to by paying the corresponding "price".

Desse modo, o próprio pacto justifica e legitima consequências coercitivas provocadas pela não observação de suas normas fundamentais. Por conseguinte, acaba se tornando plausível e bastante lógica a linha argumentativa que sustenta que “certo nível de punição é legítima se, e somente se, as desvantagens forem menores do que a perda de liberdade gerada pela instabilidade social”¹¹ (tradução nossa, NETO, 2020, p. 183). Isto é, tal como consolida a teoria contratualista – mais especificamente, tal como revela o pensamento de Hobbes - a abdicação de parcela da liberdade individual em proveito de uma assembleia ou de uma entidade estatal a que se submete as vontades individuais, é compensada justamente pelo desfrute de um Estado que proteja esses mesmos indivíduos (HOBBS apud AZAMBUJA, p. 122, 2014), e, isto posto, as consequências oriundas dessa troca não deveriam ser mais danosas do que a própria perda dessa liberdade original.

Lê-se aqui pelo termo *punição* não a cobrança de tributos como alguma espécie de sanção, mas simplesmente a assunção genérica do mero desdobramento da ação coercitiva do ente estatal frente a desobediência quanto às obrigações (tributárias) a ela atreladas – consolidando-se na aplicação de multas, por exemplo. Não obstante, qualquer tratamento diferenciado empregado pelo Estado-credor aos seus contribuintes de forma individual é tópico deveras controverso nesse âmbito mais abstrato de análise, na medida em que pode significar considerável desatenção ao princípio da isonomia.

De qualquer sorte, o art. 3º do CTN é expresso e peremptório quanto ao fato de que *tributo não constitui sanção de ato ilícito*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹¹ No original: “So, a certain punitive measure is legitimate if and only if the disadvantages are less than the loss of liberty generated from social instability”. (NETO, 2020).

E quanto a isso não há dúvidas. Todavia, ocorre que, de acordo com uma perspectiva diversa, a da teoria do comunitarismo, tem-se que para além dos termos estabelecidos nesse pacto civilizatório, a manutenção da justiça distributiva - que busca *reestabelecer o equilíbrio na distribuição dos bens comuns*, estabilizando o descompasso causado nas ordens da justiça - é medida indispensável, que observa as potencialidades e características de cada um. Ou seja, os termos pactuados no tácito contrato social não teriam caráter absoluto, generalizado ou definitivo quando da análise casuística dos comportamentos. (NETO, 2020)

Nesse sentido, o dito pacto estaria em constante transformação em função das necessidades e responsabilidades respectivas individuais, não se podendo olvidar ainda que, segundo essa teoria, “o abuso (intencional ou não) das vontades individuais viola as expectativas legítimas da sociedade como um todo” na medida em que “priva outros indivíduos do financiamento de seus bens básicos e de suas liberdades” (tradução nossa, NETO, 2020, p. 185)¹². É esperado, pois, que a receita financeira da sociedade seja o resultado do comportamento responsável daqueles que, gerando uma expectativa de colaboração (e por óbvio também de fruição desses direitos), contribuam na medida de suas capacidades.

A fim de elucidar o conteúdo acima exposto, cita-se o seguinte exemplo prático explanado por Arthur Ferreira Neto (tradução nossa, 2020, p. 186)¹³:

O contribuinte que sonega impostos e, assim, intencionalmente pratica fraude e falta com as autoridades, não apenas viola a lei ao desconsiderar a expectativa legítima do tesouro público por manter para si uma importância que deveria ser entregue ao Estado. Esse

¹² No original: (...) by abusing (intentionally or not) the use of his own will, thereby attacking the legitimate expectations of society as a whole and, (...) by depriving the other individuals of their share of basic goods and liberties that were unjustly appropriated by the offender (NETO, 2020).

¹³ No original: (...) the taxpayer who commits tax evasion and by doing so intentionally practices fraudulent acts, deceiving tax authorities, is not only breaking the law and disregarding the legitimate expectation of the Treasury by keeping to oneself an amount of wealth that should have been handed to the state. This tax-offender, in fact, will also be infringing the equality system as a whole that is held with all other citizens, which means that the offense committed gave an illegitimate economic advantage to the tax-offender against the community as a whole and more importantly against other taxpayer. (NETO, 2020).

sonegador, a rigor, também infringe o equilíbrio do sistema como um todo que, por sua vez, é financiado por outros cidadãos, o que significa dizer que esse sonegador obteve ilegítima vantagem econômica.

Nessa linha, observa-se que pode não bastar a teoria contratualista à consideração mais justa e isonômica dos procedimentos que guardam o trâmite executivo fiscal; mas, em verdade, seja necessário que esse feito venha a refletir os comportamentos individuais em suas particularidades, considerando o valor e as características de cada dívida executada. Em tempo, é bastante verossímil a premissa de que a isonomia no trâmite da execução fiscal se desenrola, em verdade, precisamente pelo tratamento aplicado aos sujeitos dessa relação tal como membros sociais ativos - leia-se: capazes de se omitir de suas responsabilidades tributárias, *mas também capazes de negociar novos acordos administrativos*, se assim os convir.

Independentemente da perspectiva teórica adotada a consolidar uma possível solução à compreensão quanto as medidas adequadas, os limites mais justos e os princípios fundamentais a serem protegidos e possuírem prioridade de consideração num dado contexto apresentado, pressupõe-se antes uma análise coerente justamente ao fim último que se busca, qual seja, a satisfação da arrecadação fiscal.

De qualquer sorte, “é razoável assumir que mesmo em uma sociedade bem ordenada o poder coercitivo do governo é em algum grau necessário à estabilidade da cooperação social¹⁴” (tradução nossa, RAWLS apud NETO, 2020, p. 182). Consoante tema já oportunamente explorado nesse estudo, o pagamento de tributos é medida imperiosa e pressuposto necessário ao acesso a direitos numa sociedade organizada. Sendo assim, seu adimplemento é imprescindível à consecução desses direitos e sua cobrança pelo Estado-credor representa medida igualmente obrigatória, senão vejamos.

É fato notório que “ocorrido no mundo dos fatos aquela situação descrita na norma como necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação

¹⁴ No original: “It is reasonable to assume that even in a wellordered society the coercive powers of government are to some degree necessary for the stability of social cooperation”. (RAWLS apud NETO, 2020).

tributária, forma-se automaticamente um vínculo que une o credor (sujeito ativo) ao devedor da prestação (sujeito passivo) ” (ÁVILA, 2006, p. 200). Desse modo, compreende-se que a constituição do crédito tributário se trata, pois, de *atividade plenamente vinculada*, bem como assim também o é o próprio ajuizamento da ação executiva. Assim dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em outros dizeres, caso não satisfeita a obrigação fiscal, obrigatoriamente instalar-se-á a execução judicial fundamentada em título executivo que disponha de direito líquido, certo e exigível, conforme os termos do art. 786 do CPC¹⁵. A execução fiscal, por fim, tem como objetivo tão somente a satisfação do débito exequendo por meio da expropriação dos bens do executado, nos exatos termos da Lei de Execuções Fiscais (LEF), não cabendo exauriente rediscussão da matéria. (SANDER; BARANDAS, 2012). Todavia, ressalta-se que, conquanto esteja presente na ação de execução “a cognição em sua forma mais tênue e rarefeita, sendo mesmo eventual”, seria, de toda sorte, bastante equivocado dizer-se que se trata de uma cognição inexistente. (WATANABE, 2005, p. 128).

Ato contínuo, seria inegavelmente contraproducente se as respectivas ações executivas perdurassem infundavelmente ainda que desprovidas de perspectivas positivas de resultado, sem qualquer lapso temporal que as delimitasse. Isso porque os processos suportam custos que transcendem a mera não satisfação do crédito buscado.

¹⁵ Nos processos executivos fiscais, esse título executivo possui natureza extrajudicial (por quantia certa, discriminada na própria petição inicial), sendo a Certidão de Dívida Ativa (CDA) o próprio título que enseja a ação pela Fazenda Pública.

Os custos do processo incluem custos administrativos suportados pelo Estado a garantir o devido funcionamento do Poder Judiciário, tais como salários de funcionários e manutenção de serviços, mas também abrangem os dispêndios inerentes à própria atividade da advocacia e as consequências geradas pela ocorrência (e reforma) de eventuais erros judiciais. Afinal, equívocos causados por decisões valorativas expedidas pela autoridade judicial têm a capacidade de distorcer incentivos e de influenciar a formação de precedentes, reproduzindo, desse modo, entendimento diverso do que verdadeiramente concerne àquele Juízo, o que reverbera efeitos a toda a sociedade. (CORREIA; MENDES, 2013).

Evidente que o processo judicial não se traduz tão simplesmente em um movimento mecânico de aplicação do direito, mas, do contrário, representa um fenômeno que, para além da dogmática, possui dimensões que alcançam o mundo concreto, repercutindo em custos sociais. (CORREIA; MENDES, 2013). Nesse intuito, a maximização da efetividade das execuções fiscais é interesse também do Estado credor na condição de sujeito ativo da ação judicial.

Não obstante, os custos do trâmite judicial também dependem de variáveis tais como o respeito à celeridade e à duração razoável do processo, pressupostos esses expressos no texto constitucional, em seu art. 5º, LXXVIII, reconhecidos como direitos fundamentais pelo seu Título II ¹⁶. Devem, assim, pelos instrumentos disponíveis e adequados, os respectivos princípios serem preservados quando da solução da lide enfrentada, a fim de alcançar-se os melhores resultados da maneira mais justa e também menos custosa possível.

Ocorre que as limitações impostas pela constituição do crédito tributário quando em contraste à livre fruição de direitos tampouco se resumem a simples *condição de estar-se em débito* perante a fazenda pública. Existem inúmeras variáveis a serem consideradas, porquanto coexistem questões econômicas correlatas a serem enfrentadas que não o mero trâmite processual, mas também seus desdobramentos sociais aos indivíduos executados e seus próprios interesses particulares. Isto é, tem-se que a aplicabilidade dessa concepção de

¹⁶ Art. 5, LXXVIII da CF/88: a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

igualdade “apresenta consideráveis obstáculos ante a existência de diversos interesses postos em conflito e de delicada harmonização, como o interesse fiscal do Estado, os direitos dos particulares e as políticas de benefícios (...)” que, afinal, atingem “diversos setores da economia”. (SICCA, 2004, p. 214).

A persecução processual, nesse sentido, abarca pormenores que dizem respeito, inclusive, a celebração de demais atividades comerciais e econômicas por parte dos contribuintes devedores envolvidos. A dizer, ainda que o contribuinte esteja, de fato, negociando, parcelando, adimplindo contínua e lentamente as dívidas que arrolou perante o respectivo ente federativo, a condição de suspensão da exigibilidade de sua dívida não é rígida ou definitiva. Na dada conjuntura em que o executado possa vir a perder as garantias que tenha oferecido ao ente credor, ou em que deixe de arcar com o pagamento das parcelas da dívida que tenha se comprometido a adimplir, este executado pode novamente vir a sofrer as implicações de suas omissões originais, importando, pois, na reconfiguração de sua situação como inadimplente.

Em síntese, existem questões econômicas correlatas à mera não exigibilidade¹⁷ do crédito tributário, que por vezes correspondem a desdobramentos do poder coercitivo do ente estatal que transpassam as obrigações tributárias originais ou suas consequências processuais, refletindo também em implicações advindas das Certidões Positivas de Dívida, além, por certo, das peculiaridades próprias da execução. E, justamente por isso, é tão cara a análise quanto às suspensões, penhoras e quaisquer outros instrumentos de diferenciação processual que decorrem da situação que se encontra os diferentes montantes de dívidas no decorrer da execução fiscal.

¹⁷ O art. 151 do CTN prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quais sejam: a moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e o próprio o parcelamento.

4.2 Implicações e desdobramentos da execução fiscal

Uma vez constituído o crédito tributário, a deliberação dos devedores contribuintes quanto a sua participação para com os propósitos originais do pacto social tacitamente firmado não se limita às consequências mais evidentes desse rompimento, como a punição pela incidência de juros e da cobrança de multas. Mas, do contrário, envolvem também elementos não tão claros se inspecionados superficialmente: tal como os obstáculos impostos perante as atividades promovidas pela própria administração pública, como as licitações.

Ora, sabe-se que a regularidade fiscal é um dos pressupostos obrigatórios para fins de licitação e, à obtenção da contratação respectiva, há de se valorar objetivamente as condições exigidas à habilitação dos licitantes, a teor do art. 27, inciso IV, e do art. 29, inciso III e IV da Lei nº 8.666/1993, que institui as *normas para licitações e contratos da Administração Pública*. Dentre tais critérios, resta expresso que a regularidade para com a fazenda pública é pressuposto essencial à habilitação de qualquer interessado.

Quanto ao certame, assim expõe a professora Fabiana de Menezes Soares (1995, p. 192):

(...) iniciada uma licitação, a comissão, à luz dos critérios legais, para poder dar prosseguimento à fase seguinte, a abertura das propostas, atesta a idoneidade jurídica, técnica, financeira e fiscal. Desta forma, um licitante que atenda a estes pressupostos é habilitado, permanecendo no certame.

O compromisso do licitante em arcar devidamente com seus tributos representa também presunção à sua idoneidade perante à administração pública (SOARES, 1995). Ora, as certidões positivas de dívida qualificam negativamente o sujeito não só nos cadastros internos da receita federal, mas, de igual sorte, condenam a continuação de suas atividades econômicas, quando lhe atribuem o caráter de inadimplente, impedindo que, dentro outros feitos, realize licitações.

E, a atribuição desse pressuposto à habilitação dos interessados, a teor da Seção II da supra referida lei das licitações, nada mais é do que a consagração constitucional do próprio *desdobramento do princípio da isonomia*. Afinal, são oportunizadas pela administração pública justas e equivalentes condições de contratação entre os possíveis licitantes, ensejando, afinal, maior segurança nas relações jurídicas a serem desenvolvidas. (SOARES, 1995). Em termos mais práticos e precisos, é evidente que aqueles candidatos que não estejam em situação regular com o erário (em suas diversas esferas), que estejam em débito, dispendo de certidão positiva de débitos, não estejam habilitados a enfrentar qualquer certame licitatório.

Ocorre que tampouco urge-se que se consolide, de fato, a quitação de toda e qualquer dívida tributária à possibilidade de manter aberta a possibilidade de licitar. Assim dispõe a Súmula nº 283 do Tribunal de Contas da União (TCU): “Para fim de habilitação, a Administração Pública não deve exigir dos licitantes a apresentação de certidão de quitação de obrigações fiscais, e sim prova de sua regularidade”. Isto é, importam antes os efeitos da certidão, tal como aqueles exprimidos pela certidão positiva com efeito de negativa, do que de fato a completa ausência de dívidas, a exemplo da certidão negativa propriamente dita. Vale dizer que a regularidade fiscal é conquistada também pela garantia das dívidas ou quando sua exigibilidade resta suspensa, como é o caso das hipóteses do art. 151 do CTN. Nos dizeres do acórdão paradigma (nº 1613/2013), que ensejou a edição da referida súmula, tem-se que a regularidade fiscal não compreende somente “obrigações sob o aspecto financeiro, como a quitação do débito, mas também deveres de outras naturezas, como cadastral e operacional”.

Vê-se que suspender a exigibilidade do crédito não basta à economia dos custos sociais atrelados ao crédito tributário, pois sua dimensão transpassa as despesas atreladas à persecução da satisfação do crédito público. Isto é, existem custos indiretos correlatos que, em última instância, comprometem inclusive a própria arrecadação, uma vez que as certidões positivas de dívida não têm efeito permanente: a perda da garantia do débito pode rapidamente assumir o efeito de inviabilizar a emissão de alvarás e de suspender atividades

empresariais devido à situação de irregularidade fiscal, reduzindo, assim, a movimentação de capital no mercado e afetando a própria base tributável.

A rigor, é tudo uma *questão de tempo* e, conseqüentemente, de custos. E, por isso, o tratamento desigual aos momentos e situações desiguais. Se essas mesmas dívidas, em suas diferentes expressões, fossem pagas em tempo hábil, a valer, no momento em que essas obrigações incidissem no mundo dos fatos, e ensejassem a constituição do crédito respectivo, tais onerações não seriam tão grandiosas quanto o complexo de encargos gerados em fase de execução. O tempo investido inegavelmente implica na economia de gastos – não só dos contribuintes que, por sua vez, sofrem com todas as limitações financeiras impostas pela incidência de juros e multas à importância principal, mas também do ente credor, que acaba por realizar inúmeras diligências antes de conseguir realmente satisfazer seu crédito buscado.

É imperioso, enfim, que ocorra uma limitação temporal ao exercício da pretensão do Estado-credor à persecução judicial de certos direitos. Daí porque o instituto da prescrição¹⁸ configura-se como ferramenta de pacificação social e de estabilização do conflito, pois confere segurança jurídica a relações que estavam perpetuando-se infindavelmente. A equidade de tratamento entre as partes dessa relação jurídica há de compreender também um contrabalanço aos gastos relacionados nessa persecução (SENA, 2014), afinal, dedicar atenção a um feito fadado a não lograr êxito, é não dedicar atenção a outro que poderia lograr resultado diverso e isso é inegavelmente não respeitar os pressupostos de igualdade no processo.

Perpetuar o andamento de ações que não demonstram condições de resultar exitosas representaria, por fim, arcar com despesas que vão em sentido contrário aos fins que pretende o próprio Estado enquanto guardião dos interesses de seus cidadãos e garantidor do acesso a direitos individuais - financiados pelos contribuintes. Assim também entendem as juristas Annelise

¹⁸ Anota-se que os valores pagos quando já prescritos não são simplesmente perdidos: “Dizer, em direito tributário, que a prescrição atinge o crédito tributário, significa dizer que o crédito tributário pago, ainda que prescrito, dá ensejo à ação de repetição de indébito, nos termos do artigo 165, I do CTN. O que não ocorre no Direito Civil. ” (SANDER; BARANDAS, 2012). E, ressalta-se, essa repetição de indébito abarca tão somente as dívidas de natureza tributária, não atingindo por exemplo as multas.

Cristine Emidio Sander e Aline Barandas, quando analisam a atenção investida tanto pelo Poder Judiciário quanto pela Fazenda Pública em autos em que não se verificava suficientes elementos a uma arrecadação satisfatória (2012, p. 131):

O fundamento que se apresenta mais razoável, diz respeito não a matéria jurídica, mas sim, administrativa, pois dar andamento em execuções fiscais que se demonstram ser vazias, diante da não localização de bens, tem como consequência lógica o aumento do número de processos e o acúmulo de serviço não apenas no Poder Judiciário, mas principalmente nos órgão de defesa da Fazenda Pública, que moveriam esforços em autos não satisfativos, deixando de dar a devida atenção em autos que pudessem de fato verificar-se arrecadação.

A prescrição intercorrente, por seu turno, representa um “efeito próprio e obrigatório da prescrição”. Isso porque, estando plenamente “prevista em lei, a intercorrência ser-lhe-ia característica imanente, constituindo efeito obrigatório e inafastável, sob pena de aniquilação da própria prescrição”. (SAKAKIHARA apud SENA, 2014, p. 32). O instituto da prescrição intercorrente tem, afinal, o intuito de apresentar uma solução concreta às *crises de procedimento* – termo adotado pela doutrina de Carnelutti –, que nada mais são do que fenômenos que tem por alterar o curso regular do trâmite processual. Nessa linha, o jurista Leonardo de Faria Galiano assim dispõe sobre a manutenção de processos que guardem tais crises de procedimento (GALIANO apud SENA, 2014, p. 32):

Como o direito não tolera a incerteza no âmago das relações jurídicas, com a perenização de conflitos insolúveis (o que atenta à própria razão de ser do direito), a prática jurídica demandou a criação de mecanismos paliativos e de acomodação para tais situações indesejadas.

Destarte, a prescrição intercorrente configura-se, sob uma perspectiva econômica, também como o *próprio desdobramento do estudo dos custos da*

aferição de direitos, porquanto condena aquelas situações excepcionais ao reconhecimento de uma condição igualmente excepcional de tratamento. Isto é, é possível assumir-se a premissa de que sua ocorrência se caracteriza como uma ferramenta institucional consequente da administração do interesse público, do uso estratégico do elemento tempo consubstanciado aos dispêndios públicos que o processo executivo intrinsecamente demanda. Anota-se, enfim, que a limitação ao exercício de direitos nesse caso, sobrepõe o interesse econômico dos custos da execução ao interesse de, em verdade, responsabilizar aqueles que não cumpriram para com suas obrigações tributárias - quando presentes os requisitos que permitam o reconhecimento pelo Juízo da ocorrência da prescrição intercorrente -, representando uma resposta prática aos obstáculos inerentes ao processo.

Enfim, a prescrição intercorrente¹⁹, desse modo, seria mais uma das facetas resultantes do tratamento não harmônico entre importâncias diversas geradas por diferentes executados fiscais, afetados, por sua vez, por diligências infrutíferas requerendo suspensões no processo. Isso porque, quando em dívidas menos significativas, mais facilmente existem elementos hábeis a configurar sua insignificância e a levar o Estado-credor a abandonar sua busca por garantias à dívida – até porque além dos custos intrínsecos à execução, há a hipótese de não se encontrarem bens a penhorar por caracterizarem-se como *bem de família* ou, ainda, de os únicos bens encontrados serem, em verdade, de valor muito expressivo, tampouco sendo simples ou útil aproveitá-los, alienando-os em favor da fazenda pública.

Com efeito, evita-se, pois, que se prolongue indefinidamente a suspensão de uma execução incapaz de localizar o devedor ou de obter bens aptos a garantir a satisfação da dívida tributária. Nos termos da Súmula nº 314: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por

¹⁹ O jurista Ricardo Alexandre atenta para o fato de que o reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente ocorre pela autoridade judiciária não em razão de eventual autonomia de vontade desse Juízo, mas tão somente pela inércia da parte exequente (2020, p. 585): “Por fim, há de se recordar que é da natureza da prescrição prejudicar aqueles que se quedam inertes e não tomam as providências para o exercício de seus direitos, não sendo razoáveis interpretações que reconheçam a prescrição quando a paralisação de um processo de execução decorre de uma determinação da própria autoridade judicial (perante a qual tramita uma ação anulatória, por exemplo) ou de um ato do executado (interposição de embargos, por exemplo)”.

um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (ALEXANDRE, 2020, p. 585). Imperioso, pois, que se estabelecesse precisa demarcação à contagem desse lapso prescritivo, porquanto represente uma delimitação prática na ocasião das suspensões reincidentes e conexas em razão de ausência de perspectivas ou viabilidade na recuperação dos valores buscados pelo fisco. A dizer, a edição da Súmula nº 314 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) configura, assim, a harmonização de dois dispositivos legais: o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (LEF) – que determina os termos da suspensão do processo quando inexistem bens aptos a penhora ou quando sequer tenha se localizado o devedor -, com o art. 174 do CTN – que consagra o quinquênio prescricional, demarcando, assim, a delimitação temporal da prescrição intercorrente. (ALEXANDRE, 2020, p. 585).

Portanto, no que concerne ao intuito primordial que dispõe o art. 40 da LEF, desenvolve-se uma interpretação formal e prática a um problema de ordem material, qual seja, a ausência de elementos fáticos que corroborem ao sucesso do feito executivo. A suspensão nesse caso mais facilmente desencadeia o reconhecimento da prescrição intercorrente pelo Juízo, uma vez que o desarquivamento do feito depende de requerimento do credor, a teor dos parágrafos seguintes do referido dispositivo.

Destarte, no limiar da relação dualista, entre direitos e deveres, tem-se que as inclinações inerentes às manifestações valorativas expedidas pelo Juízo acabam por sobrepor alguns direitos sobre os demais. Nessa senda, tratar igual ou desigualmente os executados na persecução dos créditos tributários devidos, sejam essas decisões motivadas por interpretação jurisprudencial anterior, seja por opção legislativa, significa atender ou ser omissos ao espírito do texto constitucional. Em outros dizeres, preservar a isonomia no tratamento entre as partes de uma relação jurídica é respeitar os próprios limites e princípios constitucionais previstos pelo dispositivo legal – e, desse modo, casuisticamente decifrar os percalços e possibilidades reais de êxito quando da busca por créditos tributáveis. O fim do feito executivo, consoante já oportunamente demonstrado, pode representar, de qualquer sorte, como uma possibilidade viável inclusive àquele que cobra seus direitos.

5 A UNIVERSALIZAÇÃO OU O TRATAMENTO EXCEPCIONAL NA CONDUÇÃO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

5.1 A atenção seletiva do poder público

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein consideram que a carência do poder público em *definir adequadamente suas prioridades* seja um fenômeno que acaba por obstar a boa regulamentação de direitos. Nessa assunção, o precário controle que se dispõe à averiguação da proporcionalidade das medidas usadas a proteger as garantias constitucionais, bem como o eventual intento estratégico em se utilizar deliberadamente de certas medidas em desfavor de outras, a dizer, a *atenção seletiva* empregada pelo poder público a certos aspectos da vida coletiva, acaba por permitir a perpetuação de injustiças sociais. (2019, p. 101 e p. 103)

Nessa realidade, tende-se a escolher-se *o que* ou *quem* merece ser protegido, em vez de decidir-se em que grau essa proteção deva ser, de fato, abrangida (em sua integralidade). Ora, é certo que os direitos não são imunes a concessões, até porque sua efetivação, em verdade, depende da atividade interpretativa do poder judiciário. Aliás, negar toda e qualquer concessão seria contraproducente, pois não promoveria os direitos a que se pretendia originalmente. Todavia, o uso seletivo da atenção conferida pelo poder público acaba por impedir o aprimoramento de ferramentas que deveriam justamente reduzir as desigualdades, tal como institui um dos objetivos da própria Constituição Federal, a teor de seu art. 3º, inciso III. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 101 e p. 103)

Seguindo esse entendimento, é justo afirmar que “um dos objetivos centrais do sistema jurídico deveria ser o de superar o problema da atenção seletiva”. Isso porque essa carência na ponderação dos atos pelo poder público não está, afinal, a sopesar obstáculos ou sequer visa de fato vencê-los, mas presta-se tão somente a substituir um problema por outro (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 101). Urge-se, portanto, de acordo com o contexto ora

explorado por essa monografia, pela atenção proporcional e adequada aos casos concretos enfrentados pelo erário quando em fase executiva.

Nessa linha, e no mesmo intuito, ao observar-se os feitos executivos, percebe-se o quão notório é a *morosidade do judiciário*, vindo a configurar senão uma agravante aos grandes gastos e eventuais injustiças sociais dela decorrentes, então um dos *próprios desdobramentos da atenção seletiva das autoridades*. Certo é que o modelo vigente de recolhimento das autuações fiscais guarda seu próprio grau de importância à lentidão dos resultados da arrecadação tributária que pretende a fazenda pública, uma vez que em quase a totalidade de suas buscas, o poder judiciário acaba sendo acionado, consoante se interpreta de afirmação advinda do próprio Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal: (2019)

No modelo vigente, a decisão final sobre o lançamento depende da conclusão do processo administrativo, mediante decisão definitiva a ser proferida pelo CARF, e, na expressiva maioria dos casos, na sua rediscussão perante o Poder Judiciário, retardando o recolhimento das autuações fiscais.

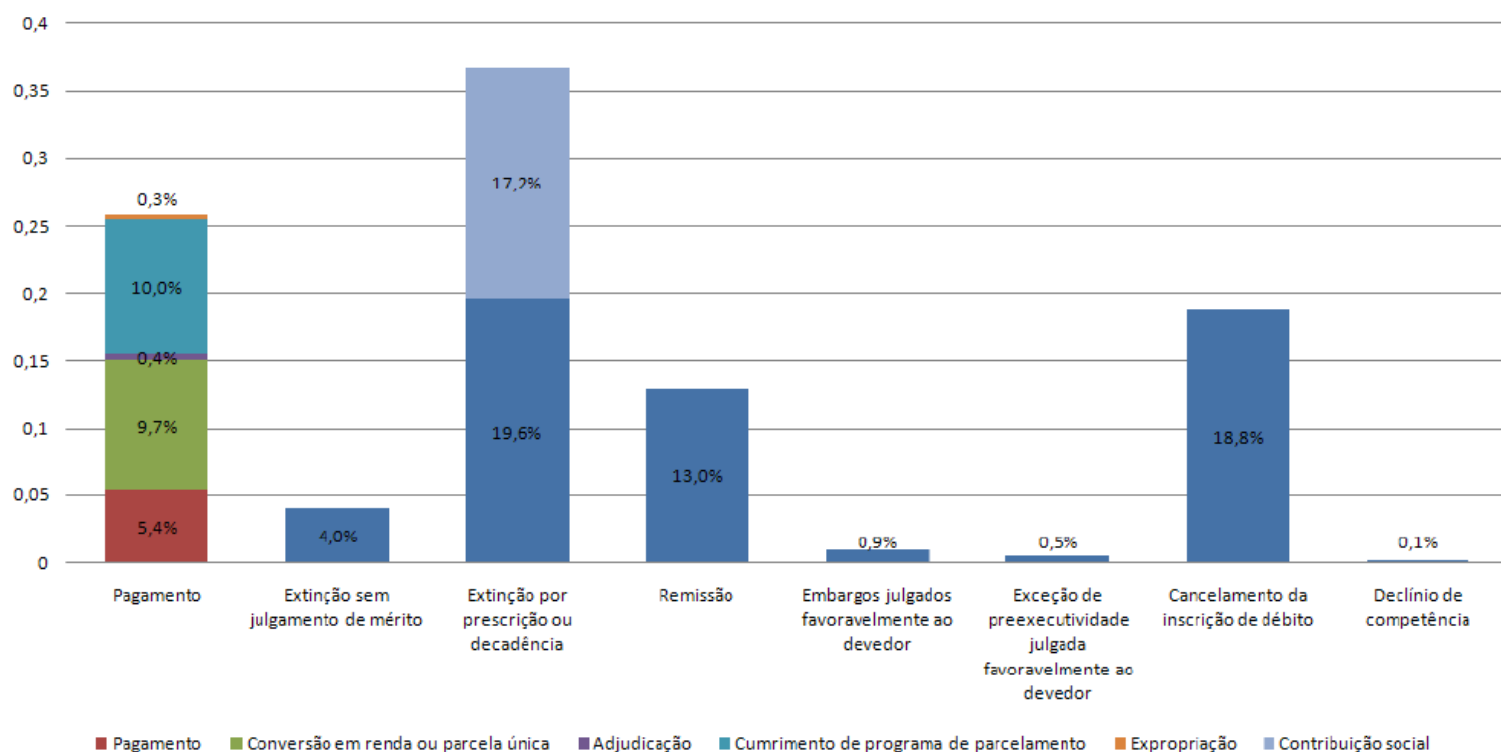
Não obstante o trâmite regular do procedimento de cobrança do tributo devido, os números concernentes a relação entre o tempo médio da execução e seu êxito propriamente dito indubitavelmente impressionam. Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea, 2011) a respeito do Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, realizado no ano de 2011, concluiu-se que *o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal é de mais de oito anos* (oito anos, dois meses e nove dias, para dar-se exatidão).

Em termos mais precisos, se analisados os atos procedimentais de forma isolada, nota-se que a *ineficiência na realização de diligências é constante* e se estende no decorrer de todo o feito executivo. Consoante o supra referido relatório, em 47,4% dos casos há pelo menos uma diligência que resulta infrutífera antes da efetiva citação do executado, sendo que somente 46% das

tentativas de citação que são realizadas via correio são, de fato, exitosas. Nos termos do relatório: “é evidente a dificuldade enfrentada na etapa de citação, atestada tanto pelo número absoluto de dias despendidos em busca do devedor, quanto pelo tempo ponderado em função da frequência de tentativas de citação que ocorrem ao longo do processo de execução fiscal médio”. O que pode significar, em termos absolutos, o transcurso de 1.287 dias em média entre a *ordem de citação e a localização do executado* (ou a extinção do processo se não localizado o devedor) e 5.681 dias de *tempo total* de tramitação até a extinção do feito; ou em termos ponderados (em função da frequência de tentativas nas diligências), o transcurso de 1.879 dias entre a ordem e a efetiva citação e 2.989 dias até sua extinção. (Ipea, 2011).

Nessa dada conjuntura, importante destacar-se que, por ora, não se esteja racionalizando o tratamento empregado entre diferentes executados em função do tamanho de suas dívidas, mas está-se tão somente chamando a atenção *ao resultado que se obtém dos procedimentos adotados* em sede de execução fiscal. A rigor, o próprio estudo conclui que “a probabilidade de o executivo fiscal obter êxito ou fracassar absolutamente é quase idêntica”. (Ipea, 2011). O que, de fato, levanta questões no que diz respeito aos meios estratégicos que se tem adotado quando da persecução dos créditos fiscais buscados.

Assim, muito embora o respeito à igualdade de tratamento entre os executados em seus respectivos litígios represente uma máxima principiológica a ser devidamente cumprida, na análise dos dados apresentados, exprimem-se elementos que expõem a *insuficiência das medidas já utilizadas* no que concerne à satisfação do fim que se busca, e que teoricamente segue essa lógica, senão vejamos. O gráfico abaixo demonstra a distribuição dos processos de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional segundo o motivo de sua baixa: (Ipea, 2012)



Conforme se observa, a *prescrição é o motivo principal de baixa* dos feitos executivos, representando valor significativamente mais expressivo do que, inclusive, o próprio pagamento das dívidas. É inegável, portanto, que o contribuinte acabe sendo constantemente beneficiado em razão das diligências infrutíferas atreladas ao trâmite executório fiscal e, que, afinal, o transcurso do lustro prescricional²⁰, nesse contexto, também contribua a proveitos quando do insucesso nas persecuções judiciais.

Entrementes, a prescrição não atinge a todas as dívidas de igual forma. Há de se dizer que existe algum grau de seleção do Estado-credor quanto a atenção empregada, bem como aos instrumentos utilizados na respectiva persecução das dívidas tributárias consoante a importância que representam. Em outras palavras, *está-se dispondo do tempo hábil de acordo com a conveniência econômica* quando se estipula os gastos do processo. Isso porque se economiza gastos públicos quando as execuções restam suspensas e, ainda, se nos anos que seguem, não for impulsionado o desarquivamento do feito executivo, significa simplesmente a consolidação de um passo menos tortuoso

²⁰ Transcurso dos cinco anos a demarcar a prescrição.

em direção ao reconhecimento pelo Juízo da prescrição intercorrente. Economiza-se dispêndios em diligências infrutíferas, no entanto se perde em *potencial arrecadação* – o que, no caso de uma demanda sem qualquer garantia útil pode representar uma *escolha estratégica* da fazenda pública. Ocorre que, de igual sorte, *escolher* não seguir com o processo, simplesmente suspendendo a ação, esperando sua enfim prescrição intercorrente pode soar como algo passível de discussão, porquanto a cobrança do crédito constituído pelo ente estatal credor represente uma função plenamente vinculada da administração pública, tal como preveja o art. 3º do CTN.

Segundo os ditames processuais consagrados pelo nosso dispositivo legal “não só há grande preocupação com a igualdade de tratamento dos litigantes no processo, mas também com a igualdade de acesso à justiça e com a igualdade aos procedimentos e às técnicas processuais” empregadas. (MARINONI apud MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2019, p. 535, rodapé). Todavia, se no cenário apresentado, técnicas processuais que diferenciem os sujeitos figurados no polo passivo da demanda já estejam, de fato, sendo implementadas *em razão da importância que devem ao fisco*, não parece existir empecilhos principiológicos para que outras medidas de intuito análogo, seguindo a mesma lógica, sejam enfim implementadas a garantir-se de modo mais eficaz a satisfação de dívidas muito mais expressivas.

Assim, no intento de melhor aproveitar-se a teoria da equidade pelo prisma vertical, que concerne às exigências de tratamento desigual a pessoas com *níveis diferentes de renda*, propõe-se, pois, aplicar analogamente a respectiva teoria de modo que abranja também a premissa *níveis diversos de dívida*. E, desse modo, equiparando-se ambas as circunstâncias, renda e dívida, instaura-se entre os sujeitos em situações distintas no polo passivo da lide perante o Estado-credor, uma solução viável e prática ao conflito, a fim de superar-se parte dos custos investidos na persecução de tais créditos.

Notório é que há um grande atraso na satisfação do crédito tributário quando da sua persecução pelo Estado-credor, o que, seguindo dialeticamente os pressupostos evidenciados, nos leva a ponderar quanto às reais prioridades estabelecidas pelo Estado-juiz quando se considera a assunção de direitos. Questiona-se, portanto, se estariam faltando previsão legislativa que permitisse

a disposição de ferramentas aptas a controlar essa lacuna procedimental, ou se tal problemática estaria delimitada tão somente à arbitrariedade do Estado-credor que, fazendo uso de seus instrumentos de persecução levando em consideração as características dos devedores apurados, estaria, desse modo, privilegiando executados que deliberadamente estejam a se ocultar das autoridades, compensando-se simplesmente os esforços orientados visando o inadimplemento fiscal. Em outros dizeres, a atenção seletiva disposta pelas autoridades públicas estaria, na prática, em ambas as hipóteses consideradas, a privilegiar aquelas ações mais economicamente rentáveis aos cofres públicos, assumindo-se, assim, maior empenho no uso de ferramentas processuais em determinadas circunstâncias em desfavor de outras, quais sejam, as que correspondam as dívidas de menor valor atrelado.

Por oportuno, não se pode confundir os reflexos das escolhas de uma instituição com os fundamentos que, de fato, embasam essas escolhas e sua tendência comportamental como um todo. A valer, os posicionamentos das autoridades devem antes ter uma razão que os justifiquem do que simplesmente serem reflexo do que, por razão qualquer, sempre foram. Liam Murphy e Thomas Nagel assim dispõem sobre o tema: “fazer apelo às consequências de uma instituição social, considerando-as como um fato natural que justifica a própria convenção ou instituição, é sempre uma tautologia”. (2005, p. 13).

É inegável assumir-se que essa demora não se limita tão somente aos procedimentos internos e intrínsecos ao sistema vigente de busca de créditos fiscais, mas que abrange também as escolhas subjetivas, os comportamentos humanos individuais de protelação processual. Isto é, a ausência de uma definição clara de prioridades, a má regulação do tratamento imposto pelo poder público aos executados que guardam características desiguais entre si, pode resultar em um evidente descaso àqueles sujeitos que, por seu turno, cumprem devidamente com suas obrigações fiscais e que acabam por sofrer os efeitos daqueles que não cumprem - seja por simplesmente não pagarem seus tributos, seja por deliberadamente protelarem o trâmite processual, omitindo-se do Estado-credor.

Anota-se que “o tempo é, antes de tudo, um problema da jurisdição” e que, afinal, por esse mesmo motivo, deve-se “zelar para que o réu não abuse do

seu direito de defesa ou pratique atos objetivando a protelação dos feitos”. Ora, consoante essa lógica, evidente que aqueles que não possuem interesse na realização de certos direitos acabam por utilizarem-se “de manobras processuais para tentar alargar o tempo de demora no processo”. (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2019, p. 252). Há de se ressaltar que os direitos que se entendem como objeto de protelação, tal como supra referido, são aqueles que financiam, em última instância, à realização dos objetivos comuns à sociedade.

Certo é que os gastos inerentes à satisfação dos créditos tributários por vezes não compensam os custos dos processos judiciais que os sustentam, muito em razão do insucesso de *diligências falíveis*, mas também do próprio *transcurso do tempo* a que o trâmite jurídico é, afinal, submetido. Tais fenômenos acidentais têm sempre de ser considerados à análise de viabilidade da efetivação dos créditos perseguidos pelo Estado-credor. Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero assim dispõem sobre a questão: (2019, p. 251)

Não há como deixar de questionar a real capacidade de o processo atender às necessidades dos jurisdicionados e, para tanto, além de problemas como o do custo, importa o significado que o tempo aí assume, em especial como o tempo repercute sobre a efetiva proteção do direito material.

Vale dizer que o direito material protegido nesse caso, consoante a tese assumida na presente monografia, seria, afinal, a própria liberdade individual e os direitos individuais a ela atrelados, afinal, financiada e possibilitada pelos tributos arcados por toda a coletividade. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 18 e p. 43). E, nessa conjuntura, há de se atentar ao fato de que à consecução de tais objetivos, imprescindível é a qualidade das instituições públicas (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 93), que promovem e capacitam os instrumentos de tomada de decisões, cruciais ao exercício democrático de justiça e à preservação da igualdade no tratamento entre os executados.

5.2 Custos da persecução do crédito tributário e a isonomia dos instrumentos de persecução

Diversos são os objetivos e fundamentos que o Estado cultiva. Por isso, é seu intuito e prioridade proteger mais de um fim conjuntamente, escolhendo, pois, o comportamento mais adequado e, restringindo na menor medida possível algum fim diverso que, colateralmente, prejudique um dos objetivos originais. Nessa senda, o dever da proporcionalidade é imperativo, porquanto guarda decorrência lógica da positivação do conjunto de princípios a que o Estado intenciona proteger. A proteção desses fins, por meio das vias que se adota, deve antes promovê-los do que, acidentalmente, restringi-los. (ÁVILA, 2008).

Quando se assume uma diretriz procedimental específica, está se utilizando da razoabilidade como critério de diferenciação entre os meios possíveis à sua realização. Afinal, *a própria igualdade pressupõe a escolha de critérios razoáveis de atuação*, quais sejam, aqueles critérios que resguardam algum grau de pertinência à finalidade de diferenciação a que se propõe decifrar casuisticamente. (ÁVILA, 2008).

Demandas dessemelhantes exigem vieses de atuação dessemelhantes. E, assim, usa-se de mecanismos diferentes de atuação: seja no requerimento do próprio Estado-credor por prazo à realização de diligências em torno de bens penhoráveis, seja no pedido de arquivamento sem baixa por ausência de garantias à execução, ou ainda, seja na tomada de medidas mais rígidas de persecução devido à deliberada intenção do executado em se ocultar do credor, ou no requerimento pela desconsideração da personalidade jurídica devido à evidente ocorrência de fraudes na execução. Tantos posicionamentos, flexibilizando ou tornando o trâmite mais rígido, são reflexos da assunção de medidas fundamentadas na ponderação quanto à razoabilidade das situações.

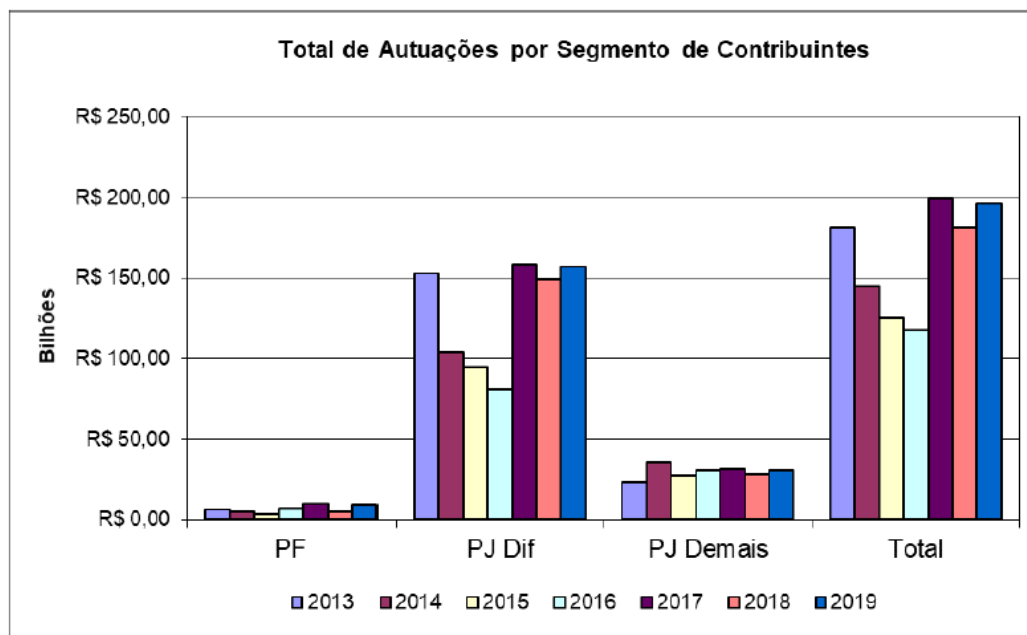
Todavia, não é sempre que o Estado-juiz considera as razões arguidos pelo Estado-credor quanto à excepcionalidade das circunstâncias apresentadas, senão vejamos esse contraste entre tais medidas e seus fundamentos legais.

5.2.1 Suspensão em ajuizamento irrisório

O Ipea destaca que as pesquisas sobre os custos da administração pública e do poder judiciário partem, num geral, de forma equivocada, do “pressuposto de que sentenças e baixas são o ‘produto’ do Poder Judiciário, desconsiderando a importância do processo” em si, portanto. Aponta-se, oportunamente, uma perspectiva mais objetiva à questão, focando nos gastos específicos derivados da carga de trabalho e das atividades desenvolvidas no processo executivo fiscal, considerando toda sua estrutura interna e as peculiaridades, dentro da proposta dessa pesquisa, do tratamento das dívidas em suas diferentes expressões. (Ipea, 2011)

Quanto aos percalços do trâmite, portanto, tem-se que, consoante os dados recolhidos no Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do ano de 2019, *é significativamente baixo o grau de aderência das autuações* - não se consegue lograr êxito tão logo quando se constitui os créditos fiscais. Ora, tanto é verdade que assim dispõe o referido documento quanto ao resultado financeiro das autuações até o momento considerado: “em relação ao resultado direto da fiscalização na arrecadação, 22,94% das autuações executadas em 2018, por exemplo, foram pagas ou parceladas até o final de 2019”. E, esse atraso no recolhimento das autuações fiscais pelos próprios devedores acaba por gerar reflexos que transpassam os sujeitos envolvidos nessas transações.

É razoável presumir-se que dívidas menos expressivas carregam não só um menor potencial de arrecadação, porquanto envolvam um devedor que possui uma menor capacidade contributiva, mas também porque os custos de sua persecução podem simplesmente não compensar todo o trâmite a que são submetidas. De qualquer sorte, de acordo com o supra referido relatório, as pessoas físicas carregam débitos menores do que as pessoas jurídicas que, por sua vez, ainda são passíveis de critérios de diferenciação ainda mais precisos, porquanto possuam expressões de dívida bastante heterogêneas, a teor dos dados expostos no gráfico a seguir:



Nessa senda, foi estipulada pela administração pública certa flexibilização de seus esforços no que diz respeito a esses certos devedores *menos significativos* quando contrastados ao montante total da dívida ativa, sendo-lhes concedidos benefícios. Vale dizer, que à compreensão da medida dos impactos sociais de um dado benefício, deve-se antes escolher-se um referencial, um estado base das coisas, para assim compreender seus efeitos. Afinal, “a magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem-estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23). Logo, é evidente que a análise quanto aos valores que o Estado, enquanto credor da dívida tributária federal, busca arrecadar judicialmente de seus contribuintes, deve abarcar os impactos possíveis que os custos inerentes ao exercício dessa ação, afinal, acarretam.

E, não menos importante do que a extensão de um benefício é a devida e cautelosa ponderação acerca dos *efeitos* que essas benesses concedidas no trâmite processual podem desencadear – ocorrendo usualmente em forma de suspensões do processo e de seu subsequente arquivamento sem baixa -, porquanto sejam suscetíveis a desencadear a própria prescrição intercorrente desse feito. Em última análise, a prescrição representa o fim da pretensão do

credor, o que, por sua vez, significa, dar-se fim à “possibilidade de exigir coativamente a satisfação do direito subjetivo”, surgido, afinal, quando o crédito tenha se tornado exequível” (ALEXANDRE, 2020, p. 576) Aliás, “na hipótese da regra de prescrição do direito do fisco, o fator tempo figura em conjunção com a conduta omissiva do erário. E só há omissão se há a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito”. (SANTI, 2011, p. 155).

Logo, o pedido pelo Estado-credor pela suspensão da execução, remete simplesmente a não insistência na cobrança de seus créditos, atividade que, a rigor, é procedimento plenamente vinculado da administração pública, tal como preconiza o art. 3º do CTN. Nesse sentido, não é absurdo questionar-se, ainda, se tais procedimento não estariam, em determinadas circunstâncias, mais prejudicando do que gerando significativa economia para o ente estatal, uma vez que cada dívida, contextualizada nas circunstâncias de seu próprio lançamento, guarda suas singularidades e dessemelhanças, além de que o fato de não persistir na execução representar, ainda que não diretamente, uma *desistência* da persecução processual.

Com efeito, estipulam-se excepcionalmente benefícios àquelas situações que se demonstram créditos sob expressões insignificantes perante as despesas inerentes ao sistema fiscal. Isto é, consagram-se essas tais expressividade de dívidas como não sendo merecedoras de submissão ao feito executivo. Frisa-se, todavia, que essa insignificância diz respeito tão somente aos gastos da máquina pública em relação ao valor a ser arrecadado na cobrança do crédito, e não à eventual capacidade do executado em satisfazer seu débito perante o ente estatal, ou mesmo à dimensão da renda que auferem esses devedores.

A Lei nº 10.522 de 2002, que dispõe sobre o *Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais*, deriva justamente de um estudo nesse sentido. Concluiu-se que, de fato, há casos rastreáveis cujo custo-benefício da cobrança executiva sairia não compensaria seu ajuizamento, pois sairia mais caro que o seu próprio proveito final, e esses casos deveriam ser, por conseguinte, definidos e limitados por parâmetro estipulados pela procuradoria da fazenda pública. Assim prevê o art. 20 da referida lei:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A Lei nº 10.522, por sua vez, foi regulamentada pela Portaria nº 75 de 2012 do antigo Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia), que veio a corroborar e especificar o alcance desse dispositivo. Logo, tais atos de persecução dos créditos públicos representam, enfim, funções vinculadas, porquanto devidamente previstas em lei. Assim dispõe a referida portaria, em seu art. 1º, inciso I e II, sobre os novos lançamentos e ajuizamentos da dívida ativa da união:

Art. 1º Determinar:

I - A não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - O não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Ato contínuo, assim prevê seu art. 2º, agora quanto as dívidas anteriores, já ajuizadas à época da edição dessa portaria:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não ocorrida a citação pessoal do executado ou não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito.

Ou seja, de acordo com estudos desenvolvidos pelo poder público, tanto não é viável insistir em demandas que guardem créditos abaixo dos estabelecidos R\$ 20.000,00, estimados pela procuradoria da fazenda, quanto tampouco é viável ajuizar novas demandas que abarquem importância abaixo desse montante. Vale destacar que nessa lógica econômica, estar-se tratando as dívidas diferentes desigualmente *não significa perdoar essas dívidas* ou, de algum modo, incentivar condutas não condizentes com as obrigações tributárias, mas apenas lidar racionalmente com os obstáculos que se impõem entre os valores das receitas e das despesas públicas. A título exemplificativo, cita-se precedente do Tribunal Regional da 4ª Região em que é aplicado esse regramento:

EXECUÇÃO FISCAL. PORTARIA MF Nº 75, DE 2012. EXTINÇÃO. DESCABIMENTO. ARQUIVAMENTO SEM BAIXA. Sendo o valor do débito exequendo inferior ao limite indicado no artigo 2º da Portaria MF nº 75, de 2012, os autos devem ser arquivados sem baixa na distribuição, sendo descabida a extinção da execução fiscal por tal motivo. (TRF4, AC 5031350-15.2018.4.04.9999, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 11/12/2019)

De igual sorte, é invariável a conclusão de que esse procedimento tende a ensejar mais facilmente a ocorrência da prescrição intercorrente, porquanto a ausência nos autos de quaisquer bens a garantir a execução, tal como expressa a parte final do art. 2º da referida portaria, é elemento que, por indução, indica que dificilmente sobrevirá alguma nova garantia em momento ulterior. Isso porque o desarquivamento do feito exige alteração do quadro apresentado, dependendo, afinal, da impulsão da execução pelo credor quando da localização de novos bens. O art. 40, § 3º da LEF assim prevê: "encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução". Ocorre que, é bastante intuitivo que, se inexistente qualquer indício de meios a garantir o débito nos autos ao tempo da suspensão do feito, tampouco existirá mais tarde – não necessariamente porque os executados não dispõem desses bens referidos, mas também porque basta que

sigam repetindo a mesma conduta omissiva frente ao ente credor que já cometiam ao início do processo. Sendo assim, a consolidação desse processo à condição de arquivado, o condena ao reconhecimento prescrição intercorrente.

Colaciona-se precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a título exemplificativo (2020):

EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. CUSTAS PROCESSUAIS. SERVENTIA NÃO OFICIALIZADA. PRINCÍPIOS DA SUCUMBÊNCIA E DA CAUSALIDADE. 1. A EXECUÇÃO FISCAL FOI EXTINTA POR PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE, QUE DECORREU DE PEDIDO DE ARQUIVAMENTO DO PROCESSO PELA EXEQUENTE, NA FORMA DO ART. 2º DA PORTARIA MF N. 75/2012. NÃO HOUVE CITAÇÃO, NEM BUSCA POR BENS PENHORÁVEIS. 2. COMO A EXECUÇÃO FISCAL TRAMITOU NA JUSTIÇA ESTADUAL, EM SERVENTIA NÃO OFICIALIZADA, ONDE OS SERVENTUÁRIOS NÃO SÃO REMUNERADOS PELOS COFRES PÚBLICOS, É DEVIDA A CONDENAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL EM CUSTAS PROCESSUAIS. (TRF4, AC 5010419-54.2019.4.04.9999, SEGUNDA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 05/05/2020).

Observa-se que o trecho do aludido art. 2º que trata da inocorrência inclusive do procedimento de citação do devedor, respectivamente explicitado pelo precedente ora citado, merece particular destaque na medida em que evidencia que a busca por bens passíveis de penhora é alternativa que sequer é cogitada quando não tenha ocorrido a citação. O elemento tempo, afinal, é fator que se mostra novamente imprescindível à decisão de cobrança (ou não) da dívida fiscal. A recuperação do crédito fiscal, nos moldes atuais, seguindo as instruções normativas posteriores à edição da Portaria nº 75 do MF, considera, desse modo, inclusive a citação como dispendiosa demais aos cofres públicos, considerando, claro, as potenciais diligências infrutíferas que a sucedem.

De qualquer sorte, é bastante emblemático que o valor fixado como hábil a suspender o feito por representar quantia não passível de recuperação, se

avaliado o custo-benefício da tramitação do feito executivo, corresponda justamente a valores tão próximos à média dos valores dos créditos constituídos pela fazenda pública. A rigor, segundo o Comunicado do IPEA do ano de 2012, “o valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25”. E, segundo o Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do ano de 2019, o valor médio das arrecadações por cada auditor fiscal correspondeu a R\$ 18.063.558,75. É bastante discutível, afinal, que a importância considerada como *não viável* de recuperação pela fazenda pública diga respeito à média dos valores, em verdade, buscados pela pelo Estado-credor.

5.2.2 Indisponibilidade de bens e direitos em dívidas significativas

Ora, tem-se que “a segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos fundamentais do Direito. É fundamento para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro, como o do direito adquirido e o do ato jurídico perfeito (...). ” No âmbito tributário, em específico, o princípio da segurança jurídica transpassa a premissa da estabilidade, da certeza de que as situações já consolidadas permanecerão asseguradas, e atinge também a previsibilidade de eventos e efeitos futuros. (ALEXANDRE, 2020, p. 160). Ou seja, a ideia da *não surpresa* é imperativa à consolidação da segurança jurídica em matéria tributária.

Não obstante, o legislador carrega a difícil tarefa de ponderar “entre a finalidade social do tributo e a intimidade dos particulares”. (ALEXANDRE, 2020, p. 157). Cabe ao Estado-juiz, do mesmo modo, assumir certo censo de razoabilidade à preservação do interesse social e em respeitar as particularidades, a capacidade contributiva de cada um. A valer, é incumbência do juízo manter o equilíbrio não só entre o interesse público e as garantias individuais, mas também entre os princípios e as normas positivadas e, ainda, entre suas obrigações vinculadas e sua própria *margem de discricionariedade* frente às circunstâncias que se impõem no caso concreto.

Afinal, tem-se que se “não é possível aplicar o direito fundamental diretamente, a jurisdição é obrigada a dar proteção ao direito fundamental, quando a eficácia desse direito é conferida pela atuação do juiz”. (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2019, p. 115). Logo, cabe ao juízo, consoante os meios adequados e disponíveis, bem como aos poderes inerentes à sua autoridade enquanto vértice da triangulação processual, o poder de decretar casuisticamente quais direitos serão sobrepostos e quais terão menor prioridade no momento decisório - dentre os instrumentos previamente autorizados por lei.

Nessa senda, analisa-se as peculiaridades da aplicação do art. 185-A do CTN, que dispõe sobre a determinação pelo juízo da indisponibilidade de bens e direitos do devedor em sede de execução fiscal na hipótese de o *devedor devidamente citado* não ter pago ou sequer garantido sua dívida:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Outrossim, cita-se a Súmula nº 560 do STJ, que direciona e unifica o entendimento do supracitado dispositivo legal:

A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Ora, é indiscutível que a demonstração do *exaurimento das diligências* de buscas, que visam garantir o crédito tributário respectivo, representa um conceito demasiadamente aberto e, desse modo, bastante distante de qualquer averiguação razoável, clara e objetiva da realidade. É certo que essa espécie de constrição significa um rompimento abrupto da condição em que se encontrava o devedor tributário, haja vista que a medida judicial comunica os órgãos de transferência de bens e o mercado de capitais, comprometendo drasticamente a livre fruição de liberdade desse devedor, porém esse é justamente o elemento que configura a natureza do instituto – que se funcionasse de modo diverso, perderia seu propósito original. E, é justamente por ser medida tão imponente, que demanda uma definição precisa do momento processual de sua incidência.

A título ilustrativo, colaciona-se precedentes do Tribunal Regional Federal da 4^o Região, a elucidar como vem sendo aplicando o referido dispositivo:

EXECUÇÃO FISCAL. INDISPONIBILIDADE DE BENS. ART. 185-A DO CTN. A indisponibilidade de bens prevista no art. 185-A do CTN depende do **esgotamento das diligências** para a localização de bens. (TRF4, AG 5038931-37.2020.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 23/09/2020) (marco nosso).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO. INSCRIÇÃO NO CNIB. INDISPONIBILIDADE DE BENS DO ARTIGO 185-A DO CTN. VALOR DA EXECUÇÃO. 1. A indisponibilidade de bens (prevista no art. 185-A, do CTN), por ser **medida extrema de intervenção no patrimônio do devedor, é adotável apenas no caso de não haver outra forma possível de garantir a dívida**. 2. No caso dos autos é inviável a determinação de indisponibilidade prevista no artigo 185-A, face ao valor da execução, sendo que eventual restrição a recair sobre bens móveis ou imóveis irá ultrapassar os limites impostos pelo artigo 185-A, § 1^o. (TRF4, AG 5009503-44.2019.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 09/09/2020)²¹ (marco nosso).

²¹ Os limites impostos no art. 185-A, §1^o correspondem ao valor da própria dívida arrolada.

Por outro lado, apesar de o dito *exaurimento das buscas* configurar-se como um conceito extremamente vago, os demais pressupostos necessários à determinação pelo Juízo da indisponibilidade de bens e direitos, em verdade, acabam tratando os executados de forma bastante universal, porquanto seguem à risca os requisitos estabelecidos pelo art. 185-A do CTN, quais sejam: a ocorrência da citação e a ausência de pagamento da dívida ou localização de bens aptos a penhora. Ocorre que tampouco tal disciplina garante uma relação igualitária, porquanto deixa-se, precipitadamente, de se considerar aquelas situações que, por serem excepcionais, demandariam tratamento também dessemelhante. Distante da conjuntura dos demais contribuintes, existem devedores executados que possuem características que os destoam da maioria restante por lidarem com dívidas cujo montante causam maior impacto na dívida ativa da União - como é o caso dos *grandes devedores fiscais*²².

Com efeito, o fato de o juízo não determinar de imediato a medida da indisponibilidade de bens e direitos *antes do exaurimento* das diligências que visam a satisfação do crédito tributário, acaba por também *condenar o feito executivo no tempo*, uma vez que o sucesso da execução poderia, a rigor, ser mais eficazmente garantido se desde logo fossem implementados os instrumentos aptos a restringir tais executados. A capacidade econômica e financeira desses grandes devedores, afinal, poderia ser um mecanismo de alerta, refletindo já na economia dos dispêndios investidos pelo ente credor desde o princípio do trâmite executivo, reservando a medida excepcional já desde logo aos devedores também excepcionais, economizando-se em diligências infundáveis, quase sempre sem êxito algum, a completar o ciclo de exaurimento de buscas realizadas.

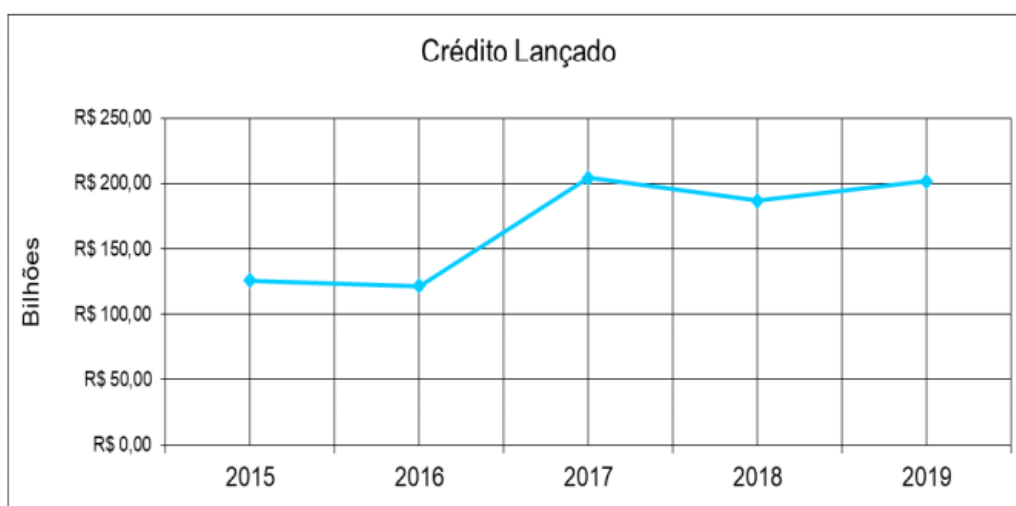
O Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do ano de 2019 aponta que “os maiores contribuintes, embora representem menos de 0,01% do total de empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), responderam, em 2019, por 60% da

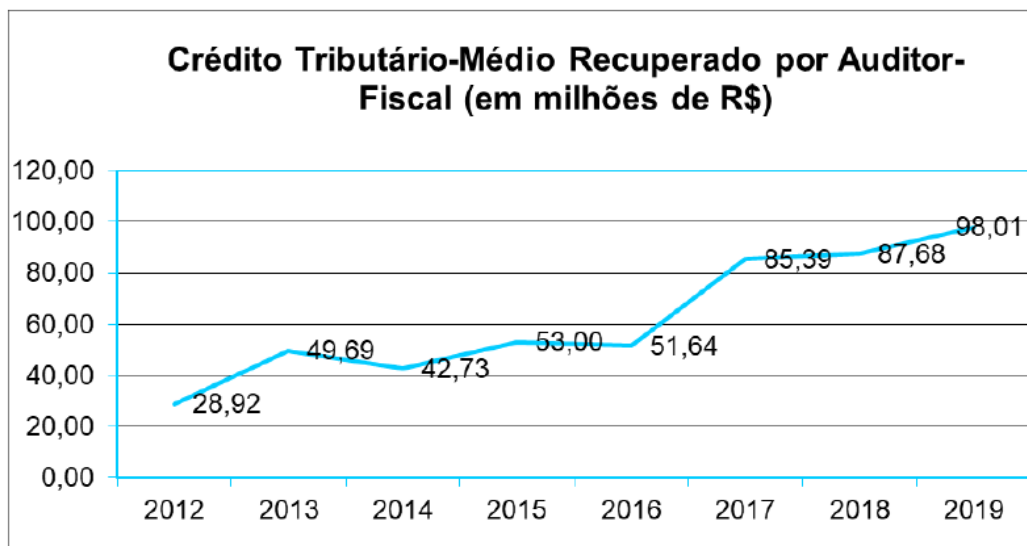
²² Destaca-se, todavia, que não existe ainda uma definição pacificada de quais características seriam aquelas que classificariam objetivamente o contribuinte em débito perante a fazenda pública como um *grande devedor*.

arrecadação total”. (2019). Logo, é preferível que, não só em razão da potencial economia de gastos gerada ao ente credor, mas também, enfim, à própria sociedade que, afinal, financia o exercício de ação estatal, haja um investimento voltado à racionalização das escolhas e das armas a serem utilizadas em situações que, de fato, consolidam evidente impacto na recuperação de créditos tributários devidos pelos executados.

Em tempo, no intuito de combater a evasão fiscal, a Receita Federal decidiu em meados do ano de 2010 por alterar sua abordagem, passando a, de fato, monitorar o comportamento desses grandes contribuintes de maneira mais atenta e especializada. Segundo o relatório supracitado, com efeito, “a organização do sistema de fiscalização pelo porte dos contribuintes possibilitou a especialização dos Auditores Fiscais em temas característicos dos contribuintes de maior capacidade contributiva”. Ademais, a Receita Federal passou a acompanhar “as novas teses tributárias para evitar e coibir evasões tributárias que causam prejuízos milionários aos cofres públicos, notadamente nos contribuintes de maior capacidade contributiva”. (2019). Ou seja, a fim de preservar-se a *eficiência da administração pública*, consolidou-se um tratamento específico, distinto, entre devedores também distintos.

É bastante nítido o resultado dessa alteração de comportamento em função dos resultados que decorreram – e que são explicados, entre outros motivos, pela especialização das equipes de auditoria e pelo investimento em ferramentas tecnológicas – tanto no aumento dos valores correspondentes aos créditos lançados, quanto na quantia de fato recuperada, senão vejamos: (2019)





Nesse sentido, embora a capacidade contributiva seja um princípio fundamental no âmbito tributário, sendo assim um dos elementos essenciais à configuração dos propósitos constitucionais (SICCA, 2004), consoante já afirmado anteriormente no presente trabalho, ela em regra não interfere nas diretrizes do feito executivo fiscal após a incidência do fato gerador e do consecutivo lançamento do crédito. Isso se diz porque a execução *teoricamente* considera aqueles sujeitos presentes no polo passivo da relação jurídica sob um viés de igualdade, de maneira equiparada e proporcional entre si. De qualquer sorte, o princípio igualitário não pode simplesmente equiparar e considerar todo e qualquer cenário como sendo fruto de relações proporcionais, sob pena de banalizar o propósito e os valores essenciais a que pretende preconizar. Sobrevêm, no entanto, na adoção de estratégias pautadas no que tange o custo-benefício e os cálculos de viabilidade da tramitação de certos feitos, elementos variados de diferenciação entre certas dívidas que, por vezes, representam quantias muito mais baixas do que o investimento que a máquina pública, de fato, realiza na sua busca.

Do ponto de vista dos aspectos teóricos do comunitarismo, é evidente que as potencialidades e capacidades individuais de atuação e negociação dos contribuintes não podem ser descartadas. Na mesma sorte, questiona-se se o exaurimento de diligências de busca por bens a garantir a satisfação da dívida

sequer seja condição necessária à imperatividade da determinação pelo Juízo de medidas mais severas e compatíveis, afinal, à situação apresentada.

No contexto das grandes dívidas fiscais – situação em que a capacidade contributiva dos indivíduos não só permite, como potencializa seus meios de apropriação de recursos que, por sua vez, pertencem à toda a sociedade -, seu tratamento igualitário quando comparado àquelas dívidas menores acaba se tornando, em verdade, quase um elemento de ação política. Oportunamente o Supremo Tribunal Federal discute sob a ADI nº 5881, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, a constitucionalidade do art. 20-B, §3º, da Lei nº 10.522 de 2002 (incluído pela Lei nº 13.606/2018), que justamente prevê a possibilidade da indisponibilidade de bens e direitos já em sede administrativa – a valer, sem decisão judicial e, mais do que isso, sem as garantias do devido processo legal. A ação foi ajuizada sob a acusação de o referido dispositivo estar supostamente em desacordo com o art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à Lei Complementar as obrigações relativas ao lançamento e à cobrança do crédito tributário.

A rigor, assim dispõe a Lei nº 10.522 de 2002:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

A discussão quanto ao supracitado artigo que tramita sob a ADI nº 5881 ainda aguarda julgamento. De qualquer sorte, essa monografia tampouco busca avaliar a constitucionalidade ou o intuito original dessa norma como um todo, mas, a rigor, apenas destaca o *tratamento diferenciado* que propõe esse dispositivo em contraste com o já consolidado teor do art. 185-A do CTN. Desse modo, o conteúdo apresentado pelo art. 20-B, §3º, se devidamente delimitado seu alcance, revela-se como uma promissora alternativa ao problema da igualdade de tratamento entre pequenos e grandes devedores fiscais.

Por outro lado, um contraponto possível, que foi justamente sustentado nas razões da referida ação direta de inconstitucionalidade, é a suposta ausência da razoabilidade do dispositivo, na medida em que pressupõe uma circunstância em que inexistente segurança jurídica ou direito ao contraditório e à ampla defesa. Ainda, numa perspectiva pouco isonômica, sequer se diferencia os bons de maus pagadores. Daí porque a concessão de uma medida tão penosa, tal como a constrição dos bens e ativos do contribuinte inscrito em dívida ativa sem sequer ter sido submetido às garantias protegidas pelo devido processo legal, parece contradizer às noções principiológicas mais básicas de justiça e de igualdade entre as partes.

De qualquer sorte, em termos práticos, é premissa perfeitamente dedutível que aqueles que dispõem de grandes débitos, também dispõem de vastos mecanismos que os permitem omitir-se de suas obrigações. E, nesse dado contexto, nada mais plausível do que que lhes sejam aplicados um tratamento condizente a seus comportamentos, assumindo-se, afinal, que é esse um problema não de alguns, mas de todos os contribuintes que, por sua vez, arcam com o funcionamento do sistema tributário e, de fato, cumprem suas obrigações fiscais, financiando não só seus direitos e liberdades, mas os direitos e liberdades de todos os demais.

Isto é, no intuito de implementar de maneira exitosa qualquer mecanismo de diferenciação processual de devedores inscritos em dívida ativa, basta saber-se “qual razão determinou a distinção, se a mesma é compatível com a Constituição e se o meio utilizado para a diferenciação é adequado e necessário para a realização da finalidade anunciada”. (SICCA, 2004, p. 215). A ideia da igualdade vertical apresentada por Liam Murphy e Thomas Nagel, se adaptada

à lógica já oportunamente sugerida nesse trabalho, de considerar a dimensão da “dívida” como sendo uma possível interpretação à dimensão da “renda” se torna pressuposto bastante compatível com o problema desencadeado pela aplicação do art. 20-B da Lei 10.522 de 2002 aos casos que mereçam, afinal, destaque por compreenderem débitos mais expressivos.

É bastante crível que dívidas maiores usualmente são intimamente ligadas a rendas também de maiores proporções e que, nesse caso, a diferenciação de tratamento é medida imperioso à consolidação da igualdade entre as partes. Basicamente, tem-se que a celebração do princípio da igualdade lida com a assunção da razoabilidade dos meios de controle e com a diferenciação das circunstâncias envolvidas na exata proporção de suas particulares dessemelhanças.

6 CONCLUSÃO

Liam Murphy e Thomas Nagel sustentam que, no mundo capitalista, o hábito do pensamento é pressuposto tão valioso quanto qualquer outro e que “o desenvolvimento de uma concepção de justiça compatível com o capitalismo e realizável dentro da democracia é uma tarefa intelectual difícilíssima”. Isso porque, ainda que compatível com nosso sistema econômico, as exigências de justiça devem atender também ao hábito da população a que o instituto proposto se insere. Em outros dizeres, dificilmente se alcança o consenso, porquanto a consagração das ideias depende antes da conquista intuitiva dos envolvidos do que da qualificação das políticas como sendo, de fato, as mais corretas ou mais justas. O sistema fiscal, enfim, “é marcado por um alto grau de incerteza empírica acerca das consequências econômicas das diversas opções que se apresentam”. (2005, p. 258 e p. 6).

Todavia, esclarece-se que, independentemente da falta de previsibilidade que o sistema fiscal guarda, certo é, consoante o entendimento da doutrina de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein - adotada por esse estudo - que a proteção de direitos exige, sobretudo, o acesso ao dinheiro público e a autoridades capazes de garantir sua proteção. (2019, p. 81). Lê-se: esses direitos têm que ser, afinal, viáveis.

Nesses termos, em sede de execução, quando levantada a discussão quanto às influências de semelhanças e de dessemelhanças entre os contribuintes executados, sujeitos passivos da relação jurídica, inúmeras são as variáveis a serem constatadas, inclusive porque sofrem alterações no tempo. A prioridade de atenção que se dá à adoção de determinada inclinação principiológica deve, enfim, ser compatível ao tempo em que ela vigora. A rigor, “a compreensão do âmbito de proteção estabelecido pelo princípio da igualdade exige adequada interpretação conforme as disposições constitucionais vigentes em cada ordem jurídica concreta, bem como do período histórico vivido”. (SICCA, 2004, p. 214).

Desse modo, seja pela interpretação da teoria contratualista, considerando apenas os termos tácitos acertados por indivíduos racionalmente cientes de sua

condição no mundo civilizado, seja pela teoria do comunitarismo, assumindo as potencialidades individuais na realização de novos arranjos decisórios, o respeito à igualdade e à razoabilidade nas relações jurídicas é medida imperiosa e peremptória. E, nesse sentido, a discriminação no tratamento daqueles que expressivamente se diferenciam dos demais, merece cuidadosa e minuciosa atenção. Propõe-se, enfim, assumindo a constitucionalidade do dispositivo, que a medida excepcional da restrição de bens e direitos já em fase administrativa, a teor do art. 20-B, § 3º da Lei 10.522 seja estratégia implementável aos casos que se mostrem igualmente excepcionais. Ou seja, considerando-se que o Supremo Tribunal Federal se posicione no sentido da aplicabilidade do referido dispositivo, o presente trabalho entende por aplica-lo não universalmente - a todos os devedores inscritos em dívida ativa -, ao risco de inclusive banalizar o instituto da indisponibilidade de bens e direitos a cargo do art. 185-A do CTN, mas apenas e tão somente por utiliza-lo àquelas circunstâncias que destoam da ordinariade das situações enfrentadas rotineiramente pelo erário, quais sejam, a incidência dos grandes devedores fiscais.

Em tempo, é facilmente dedutível que, seguindo a lógica de implementação da maior responsabilização àqueles devedores cujas dívidas mais abruptamente impactam o erário público - afinal também dispõem de mais meios a se esquivar de suas obrigações fiscais -, conceder a ideia de que “os menos favorecidos terão muito mais facilidade de contribuir para o bem comum se acreditarem que também os mais privilegiados estão fazendo a sua parte”. (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 160). Posto isso, conclui-se, enfim, que o tratamento isonômico não pode ser resolvido tão somente por dilemas abstratos ou principiológicos, mas que o enfrentamento da realidade fática é elemento fundamental à admissão de qualquer mudança ou posicionamento definitivo.

Tanto o mundo concreto como o próprio ordenamento jurídico estão em constantes transformações ao longo do tempo, e considerá-los por vieses e concepções absolutas é simplesmente equivocado, visto que na concomitância de direitos e interesses, uns se sobrepõem aos demais. O tratamento isonômico, a teor do art. 5º, caput, da CF, configura, afinal, o equilíbrio a ser preservado também na execução fiscal, resguardando um direito caro aos contribuintes que, por mais que não seja de um todo absoluto, representa um direito fundamental.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador. Editora JusPodium. 2020.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre. Editora Verbo Jurídico. 2006.

ÁVILA, Humberto. **O que é Devido Processo Legal?** Revista de Processo, v. 163, 2008.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo. Editora Globo. 2014.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. **A Função Tributária: por uma efetiva função social do tributo**. Revista de Informações Legislativas, v. 43, n. 169. 2006.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

BRASIL. Constituição Federal 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

BRASIL. Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/l10522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 19 de agosto de 2020.

BRASIL. **Lei de Execuções Fiscais**, Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT3TEMA0>>. Acesso em: 16 de junho de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 560**. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>>. Acesso em: 16 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5881**. Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Requerido: Presidente da República, Congresso Nacional. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5881&numProcesso=5881>>. Acesso em: 13 de outubro de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Súmula nº 283**. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/sumula/*/NUMERO%253A283/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMEROINT%2520desc/0/sinonimos%253Dtrue?uid=0b407760-242b-11eb-844b-1db2ea211ea5>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento 5038931-37.2020.4.04.0000**. Segunda Turma. Agravante: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Agravado: D. F. A. Móveis Indústria e Comércio de Móveis para Escritório LTDA – ME. Relator: Des. Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 23/09/2020. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41600867156645474075149048423&evento=40400188&key=068498fa5caf1f297cbfe4fff55bc90fbdf4db4504912340166b7d41d918a594&hash=70feaff9b0d140bb9a166449d6fc5e09>. Acesso em: 02 de outubro de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento 5009503-44.2019.4.04.0000**. Primeira Turma. Agravante: Conselho Regional de Psicologia 7ª Região - CRP/RS. Agravado: Rosane Nora. Relator: Des. Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 09/09/2020. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41599682256225523279001486433&evento=40400383&key=fe4>

30c8d26ad763d243e35a73c378c17c9a5660f98a6a4d215d7faecde3edb59&hash=de28e364399211c93cb1a3d9a07ca687>. Acesso em: 02 de outubro de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 5010419-54.2019.4.04.9999**. Segunda Turma. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Junsom Comércio de Equipamentos Eletrônicos LTDA. Relator: Relatora Des. Maria de Fátima Freitas Labarrère. Porto Alegre, 05/05/2020. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41588707085608776838601657040&evento=99681&key=23c7444e6b15fc912f772ace6e09a8d55815dac547e9871d7c97cc4cdcb321c8&hash=75a06f04a071ffc389c5696f2f7c16da>. Acesso em: 02 de outubro de 2020.

CORREIA, Cecília Barbosa Macêdo e MENDES, Dany Rafael Fonseca. **Teoria Econômica aplicada ao processo civil brasileiro**. Revista de Informação Jurídica, v. 50, n. 197. 2013.

HOLLANDA, Cristina Buarque de. **Teoria das Elites**. Rio de Janeiro. Editora Zahar. 2011.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos Direitos, por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

Ipea. **Custo e tempo do Processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, nº 127, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4460>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

Ipea. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5279>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

KEESMAAT, Jennifer. **Taxes, democracy and our shared interests**. TEDxToronto. 2017. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=kTsqFn33RiQ&t=1s>>. Acesso em: 05 de junho de 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil vol. 1, Teoria do Processo Civil**. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 75**, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>. Acesso em: 25 de agosto de 2020.

MONTESQUIEU. **O Espírito das Leis**. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2005.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade, os impostos e a justiça**. Editora Martins Fontes. São Paulo. 2005.

NETO, Arthur M. Ferreira. **Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views**. Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale. Itália, vol. 17. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. 2018.

Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal, 2019. Receita Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>. Acesso em 18 de julho de 2020.

SANDEL, Michael J. **Justiça, o que é fazer a coisa certa**. Rio de Janeiro. Editora Civilização Brasileira. 2014.

SANDER, Annelise Cristine Emidio e BARANDAS, Aline. **Aspectos práticos e teóricos da prescrição intercorrente nos processos executivos fiscais**. Revista de Direito Público. Londrina, v. 7, n. 3. 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo. 2011.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Reconhecer para libertar: os caminhos do cosmopolitanismo multicultural**. Introdução: para ampliar o cânone do

reconhecimento, da diferença e da igualdade. Rio de Janeiro. Editora: Civilização Brasileira. 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais, uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional.** Editora Livraria do advogado. 11ª edição. 2012.

SENA, Aline Damasceno Pereira de. **Prescrição Tributária e a interpretação do art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80.** Jurisp. Mineira, Belo Horizonte, a. 65, n. 209. 2014.

SICCA, Gerson dos Santos. **Isonomia tributária e capacidade contributiva do Estado contemporâneo.** Revista de informação legislativa, v.41, n. 164. Brasília. 2004.

SOARES, Fabiana de Menezes. **Contribuições sociais: a certidão positiva de débito com efeito de negativa em face do § 3º do art. 195 da Constituição Federal.** Revista de informação legislativa, v. 32, n. 127. Brasília. 1995.

WATANABE, Kazuo. **Da cognição no processo civil.** São Paulo. Editora Perfil. 2005